

DIE EINKOMMENSTEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DES EHELICHEN GÜTERRECHTS

Dissertation,
vorgelegt der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz
zur Erlangung des Grades eines Dr. jur.
Doktors der Rechtswissenschaft (Dr. jur.)

von
Dirk Krüger
Rechtsreferendar in Wiesbaden

1974

Digitized by the Internet Archive
in 2026

DIE EINKOMMENSTEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DES EHELICHEN GÜTERRECHTS

Dissertation,
vorgelegt der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz
zur Erlangung des Grades eines
Doktors der Rechtswissenschaft (Dr. jur.)

von

Dirk Krüger

Rechtsreferendar in Wiesbaden

1974

DIE EINKOMMENSTEUERLICHEN AUSWIRKUNGEN DES EHELICHEN GÜTERRECHTS

Dissertation,

vorgelegt der

Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen

Fakultät der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz

zur Erlangung des Grades eines

Doktors der Rechtswissenschaft (Dr. jur.)

von

Dirk Krüger

1. Berichterstatter: Prof. Dr. A. Grass
2. Berichterstatter: Prof. Dr. H. Armbruster

Tag der mündlichen Prüfung: 24. Juni 1974

MEINER FRAU

MEINEN ELTERN

UND PURZEL



I N H A L T S Ü B E R S I C H T

Seite

GLIEDERUNG

II

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

IX

SCHRIFTTUMSVERZEICHNIS

XIII

ENTSCHEIDUNGSREGISTER

XXIII

A Bundesverfassungsgericht

XXIII

B Bundesfinanzhof

XXIII

C Bundesgerichtshof

XXVI

D Reichsfinanzhof

XXVI

E Reichsgericht

XXVII

F Finanzgerichte

XXVII

G sonstige Gerichte

XXVIII

Einleitung	1
1. T e i l	
Das eheliche Güterrecht und seine Auswirkungen auf das geltende Einkommensteuerrecht	4
1. A b s c h n i t t	
Das eheliche Güterrecht, sein Anwendungsbereich und seine Bedeutung für die Einkommensteuer	4
A Vorbemerkung	4
B Anwendungsbereich der Güterstände	5
I. Der Eintritt der Güterstände nach dem Gleichberechtigungsgesetz	5
1.) Die gesetzlichen Güterstände	5
2.) Die Vertragsgüterstände	7
II. Der Güterstand bei Ausländern	8
1.) Vorbemerkung	8
2.) Güterstände der Vertragsstaaten des Haager Ehwirkungsabkommens	11
3.) Andere mögliche Güterstände	12
III. Der Güterstand von Vertriebenen und Flüchtlingen	14
C Die Bedeutung des Güterrechts für die Einkommensteuer	16
I. Von der Haushaltsbesteuerung zur Individualbesteuerung	16
II. Die Auswirkungen der Individualbesteuerung	21
1.) Der Begriff "bezogene Einkünfte"	21
2.) Die Frage, welchem Ehegatten Einkünfte zuzurechnen bzw. Wirtschaftsgüter zuzuordnen sind	23
a) Die Bedeutung der Zurechnung	23
b) Die steuerrechtlichen Zurechnungsvorschriften	24
c) Die Zurechnungsfrage und Privatrecht	25
aa) Die vom Steuerrecht gebotenen Möglichkeiten und Grenzen für das Güterrecht	25
bb) Die Grundsätze der Anerkennung für sonstige Vereinbarungen unter Ehegatten	28
2. A b s c h n i t t	34
Die Auswirkungen der einzelnen Güterstände auf die Zurechnung der Einkünfte	
A Die Rechtswirkungen und einkommensteuerlichen Auswirkungen der auf dem Prinzip der Gütertrennung beruhenden Güterstände	34

	Seite
I. Zugewinnngemeinschaft und Gütertrennung	34
1.) Vorbemerkung	34
2.) Die Auswirkungen bei Bestehen der Güterstände	35
3.) Die Auswirkungen bei Beendigung der Güterstände	38
a) Die Wirkungen und Gefahren des Zugewinnausgleichsanspruchs	38
b) Möglichkeiten zur Vermeidung der Folgen des Zugewinnausgleichsanspruchs	45
4.) Schlußbemerkung	51
II. Güterstand der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung des eingebrachten Gutes der Frau	52
1.) Vorbemerkung	52
2.) Die Auswirkungen bei Bestehen des Güterstandes	52
3.) Die Auswirkungen bei Beendigung des Güterstandes	60
4.) Schlußbemerkung	60
B Die Rechtswirkungen und einkommensteuerlichen Auswirkungen der auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterstände	61
I. Die auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterstände, ihre Besonderheiten und Gemeinsamkeiten	61
1.) Gütergemeinschaft und allgemeine Gütergemeinschaft	61
2.) Fortgesetzte Gütergemeinschaft	61
3.) Errungenschaftsgemeinschaft und Fahrnisgemeinschaft	62
4.) Die übrigen Güterstände	63
5.) Die Gemeinsamkeiten der Güterstände	64
II. Die Rechtswirkungen des Gesamtgutes	65
1.) Vorbemerkung	65
2.) Zwischenerwerb oder unmittelbarer Erwerb im steuerrechtlichen Meinungsstreit	66
3.) Kritik am Zwischenerwerb und Gründe für den unmittelbaren Erwerb	68
III. Die Folgen des unmittelbaren Erwerbs für die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen	70
1.) Vorbemerkung	71
2.) Freibeträge und Freigrenzen	71
a) Freibetrag aus der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes etc. an Vertriebene und Flüchtlinge gem. § 3 Nr. 25 EStG	71
b) Freibetrag für Land- und Forstwirte gem. § 13 Abs.3 EStG	72

	Seite
c) Freibetrag für Veräußerungsgewinne gem. §§ 14, 16 Abs. 3 und 4, 18 Abs. 3 EStG	73
d) Freibetrag für Veräußerungsgewinne (Land- und Forstwirtschaft) gem. § 14 a EStG	75
e) Freibetrag für Veräußerungsgewinn bei wesentlicher Beteiligung an Kapitalgesellschaften gem. § 17 EStG	76
f) Freibetrag für Freiberufler gem. § 18 Abs. 4 EStG	77
g) Freigrenze für Einkünfte aus gelegentlichen Leistungen gem. § 22 Nr. 3 S. 2 EStG	82
h) Freigrenze für Spekulationsgewinne gem. § 23 Abs. 4 S. 2 EStG	82
3.) Pauschbeträge für Werbungskosten gem. § 9 a EStG	82
4.) Sonstige Vergünstigungen	85
a) Vergünstigung gem. § 7 e EStG	85
b) Vergünstigung gem. § 34 Abs. 4 EStG	86
5.) Schlußbemerkung	87
IV. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des Gesamtgutes	88
1.) Vorbemerkung	88
2.) Die im Gutachten v.18.II.1959 vom Bundesfinanzhof vorgebrachten und von einem Teil des Schrifttums unterstützten Gründe gegen eine unmittelbare Wirkung der Gütergemeinschaft	90
a) Das Argument, daß im familiären Bereich wurzelnde Verträge keine einkommensteuerlichen Auswirkungen haben können	90
b) Lassen sich aus der Zurechnungsvorschrift des § 28 EStG Rückschlüsse auf die Zurechnung der Einkünfte ziehen, die in das Gesamtgut fallen?	95
c) Muß im Abschluß des Gütergemeinschaftsvertrages eine unbeachtliche Vorwegverfügung künftiger Einkünfte gesehen werden?	98
d) Rechtfertigt die Wesensverschiedenheit von Güterrecht und Einkommensteuerrecht die Ablehnung von unmittelbaren Auswirkungen des Güterrechts ?	102
e) Schlußbemerkung	111
3.) Die Zurechnung der einzelnen Einkunftsarten aufgrund der Kriterien Kapital und Arbeit	113
a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	113
aa) Vorbemerkung	113
bb) Das Wesen der Mitunternehmerschaft	114
(1) Allgemeines	114
(2) Beteiligung am unternehmerischen Risiko	116
(3) Beteiligung am Vermögen und am Gewinn und Verlust	117
(4) Unterbeteiligung und atypische stille Gesellschaft	119
(5) Der Unternehmerbegriff des Bundesverfassungsgerichts	120

	Seite
cc) Die Verwirklichung der Merkmale bei gewerblichen Einzelbetrieben durch Vereinbarung der Gütergemeinschaft und die Gewinnaufteilung	120
(1) Bei Betrieben mit Vermögenseinsatz	121
(2) Bei Betrieben mit unbedeutendem Vermögenseinsatz	123
(3) Gewinnverteilung	125
(4) Verfahren zur Gewinnfeststellung	129
dd) Die Behandlung von Gewinnanteilen aus einer Personengesellschaft, an der nur einer der Ehegatten beteiligt ist	132
(1) Die Zurechnung der Einkünfte eines Gesellschafter-Ehegatten in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs	132
(a) Die Auffassung des I.Senats im Urteil v.7.III. 1961	132
(b) Die Auffassung des I.Senats im Urteil v.15.V. 1962	133
(c) Die Folgen der beiden Urteile auf die weitere Rechtsprechung	134
(2) Untersuchung dieser Rechtsprechung und Stellungnahme	137
(a) Vorbemerkung	137
(b) Gewinnanteile und Gesamtgut	137
(c) Die Bedeutung des Auseinandersetzungsguthabens	141
(d) Liegt eine Treuhänderschaft des Gesellschafter-Ehegatten für das Gesamtgut schon dann vor, wenn das Sondergut fast ausschließlich mit Mitteln des Gesamtguts angesammelt wurde?	142
(e) Liegt eine Treuhänderschaft des Gesellschafter-Ehegatten für das Gesamtgut vor, weil das Sondergut für Rechnung des Gesamtguts verwaltet wird?	145
(f) Ist eine Beteiligung an einer Personengesellschaft als Gesamthandsvermögen möglich?	152
(g) Wem sind die Gewinne zuzurechnen, falls das gemeinschaftliche Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft eingebracht wird, an der der andere Ehegatte nicht beteiligt ist?	154
(3) Schlußbemerkung	157
b) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	158
c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	158
d) Einkünfte aus Kapitalvermögen	159
e) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	159
f) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	160
g) Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen	161

	Seite
h) Einkünfte aus Spekulationsgeschäften	162
i) Einkünfte aus Leistungen	163
j) Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	163
4.) Kann die alleinige Verwaltung des Gesamtguts durch einen Ehegatten Einfluß auf die Zurechnung der Einkünfte haben	163
a) Vorbemerkung	163
b) Die Rechtswirkungen der alleinigen Verwaltung	164
c) Ertragsteuerliche Wertung	166
aa) Wirtschaftliches Eigentum	166
bb) Der verwaltende Ehegatte als wirtschaftlicher Eigentümer	168
V. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des Vorbehalts- guts	171
VI. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des Sonderguts	171
VII. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen der fortgesetz- ten Gütergemeinschaft	171
C Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des "patrimonio familiar"	173
I. Die Rechtswirkungen des "patrimonio familiar"	173
II. Welchem deutschen Rechtsinstitut entspricht das "patri- monio familiar"?	174
1.) Vorbemerkung	174
2.) Liegt wirtschaftliches Eigentum vor?	175
3.) Entspricht das "patrimonio familiar" dem Nießbrauch?	175
III. Können die einkommensteuerlichen Zurechnungsgrundsätze für den Nießbrauch an Wertpapieren und Grundstücken auf das "patrimonio familiar" angewendet werden?	177
IV. Schlußbemerkung	182
D Die einkommensteuerlichen Auswirkungen der "dos"	183
I. Die Rechtswirkungen des Dotalvermögens	183
II. Ertragssteuerliche Wertung	184
3. A b s c h n i t t	
Die Auswirkungen der Güterstände auf die Anerkennung von Ver- einbarungen, insbesondere von Arbeitsverträgen zwischen Ehe- gatten und auf die bilanzmäßige Behandlung von Wirtschafts- gütern	185
A Vorbemerkung	185
B Vergleich der steuerlichen Auswirkungen von gesellschaftsver- traglichen und arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zwischen Ehegatten	186

	Seite
I. Sachverhalt	186
II. Einkommensteuerbelastung ohne Ehegatten-Arbeitsvertrag	186
III. Gewerbesteuerbelastung ohne Ehegattenarbeitsvertrag	187
IV. Jährliche Einkommen- und Gewerbesteuerbelastung ohne Ehegattenarbeitsverträge	187
V. Einkommensteuerbelastung bei Arbeitsvertrag mit Ehefrau	187
VI. Gewerbesteuerbelastung bei Arbeitsvertrag mit Ehefrau	188
VII. Jährliche Einkommen- und Gewerbesteuerbelastung bei Arbeitsvertrag mit Ehefrau	188
VIII. Steuerbelastung bei Gesellschaftsvertrag mit Ehefrau	188
IX. Belastungsvergleich	189
X. Weitere steuerliche Vorteile durch Ehegatten-Arbeitsverträge	189
C Die Auswirkungen der auf dem Prinzip der Gütertrennung beruhenden Güterstände auf sonstige Ehegattenverträge	192
D Die Auswirkungen der auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterstände auf sonstige Ehegattenverträge	193
I. Allgemeines	193
II. Der Stand der Meinungen	194
III. Stellungnahme	195
E Die bilanzmäßige Behandlung von Wirtschaftsgütern des anderen Ehegatten	197
4. A b s c h n i t t	
Kosten der Eheverträge	200

	Seite
2. T e i l	
Das eheliche Güterrecht und seine Bedeutung für ein neues Einkommensteuerrecht	201
A Vorbemerkung	201
B Synopse der Reformpläne	203
C Die Bedeutung des Güterrechts für die in den Reform- plänen gemachten Neuerungen	204
 E R G E B N I S	 205

A B K Ü R Z U N G S V E R Z E I C H N I S

aA	= anderer Ansicht
aaO	= am angegebenen Ort
Abs.	= Absatz
AcP	= Archiv für civilistische Praxis
aF	= alte Fassung
AfA	= Absetzung für Abnutzung
AktG	= Aktiengesetz
Anm.	= Anmerkung
Anm.-StRK	= Anmerkung zur Steuerrechtsprechung in Karteiform
AnVNG	= Gesetz zur Neuregelung des Rechts der Rentenversicherung der Angestellten
AO	= Abgabenordnung
Art.	= Artikel
Aufl.	= Auflage
BayObLG	= Bayerisches Oberstes Landesgericht (auch Entscheidungssammlung für Zivilsachen)
BB	= Der Betriebs-Berater
Bd	= Band
BerlinFG	= Berlinförderungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof (auch Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs)
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	= Bundesgesetzblatt
Bl	= Blatt
BGH	= Bundesgerichtshof (auch Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen)
BRD	= Bundesrepublik Deutschland
BStBl	= Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	= Drucksache des Deutschen Bundestages
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht (auch Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts)
BVerfGG	= Gesetz über das Bundesverfassungsgericht
bzw.	= beziehungsweise
Cc	= codice civile
DB	= Der Betrieb
DDR	= Deutsche Demokratische Republik
DepotG	= Depotgesetz
d.G.	= des Gesetzes
DGB	= Deutscher Gewerkschaftsbund
d.h.	= das heißt

Dir.Int.	= Diritto Internazionale
DM	= Deutsche Mark
DÖV	= Die öffentliche Verwaltung
DStR	= Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	= Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
DStZE	= Deutsche Steuerzeitung Eildienst
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EGBGB	= Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGHGB	= Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EheG	= Ehegesetz
EstG	= Einkommensteuergesetz
EstG aF	= EstG in der Fassung v.26.I.1952
EstR	= Einkommensteuerrichtlinien
EstR 1969	= Einkommensteuerrichtlinien für das Kalenderjahr 1969
FamRZ	= Ehe und Familie im privaten und öffentlichen Recht; Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FDP	= Freie Demokratische Partei
ff	= folgende
FR	= Finanzrundschau
GBI	= Gesetzblatt (DDR)
GewStG	= Gewerbesteuergesetz
GewStR	= Gewerbesteuerrecht
Gleichberg	= Gesetz über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts
GG	= Grundgesetz
GmbH	= Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Gr.	= Gruppe
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	= Handelsgesetzbuch
i.d.F.	= in der Fassung
Inf	= Information über Steuer und Wirtschaft
i.S.	= im Sinne
JW	= Juristische Wochenschrift
JZ	= Juristen Zeitung
LAG	= Lastenausgleichsgesetz
LStR	= Lohnsteuerrichtlinien
LStR 1972	= LStR für das Kalenderjahr 1972
LStVD	= Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung v.29.IV.1971

m.E.	= mit Einschränkungen
Mitt Bl.d.d.StB	= Mitteilungsblatt der Steuerberater
Mot.	= Motive zum BGB
m.w.N.	= mit weiteren Nachweisen
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	= Nummer
NSt	= Neues Steuerrecht von A-Z
NWB	= Neue Wirtschaftsbriefe
OFD	= Oberfinanzdirektion
OGH BrZ	= Oberster Gerichtshof für die Britische Zone
oHG	= offene Handelsgesellschaft
OLG	= Oberlandesgericht
RabelZ	= Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, begründet von Ernst Rabel
RfH	= Reichsfinanzhof
RGBl	= Reichsgesetzblatt
RGRK	= Das BGB, Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern
RN	= Randnummer
Rpfleger	= Der Deutsche Rechtspfleger
RStBl	= Reichssteuerblatt
RVO	= Reichsversicherungsordnung
RWP	= Rechts- und Wirtschafts-Praxis
S.	= Seite
sog.	= sogenannte
Sp.	= Spalte
SPD	= Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StÄndG	= Steueränderungsgesetz
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
Stbg	= Die Steuerberatung
StbJb	= Steuerberaterjahrbuch
StRK	= Steuerrechtsprechung in Karteiform, Mrozek-Kartei
StuR	= Steuer und Recht
StuW	= Steuer und Wirtschaft
StW	= Steuer-Warte
StWK	= Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost
u.	= und
USTG	= Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer)
v.	= von
VermBG	= Vermögensbildungsgesetz
VerschG	= Verschollenheitsgesetz

VO	= Verordnung
VZ	= Veranlagungszeitraum
WP 73	= Wirtschaftsprüferhandbuch 1973
ZPO	= Zivilprozeßordnung

S C H R I F T T U M S V E R Z E I C H N I S

(Unterstreichungen ergeben die Zitierweise)

- | | |
|---------------------|--|
| Bärmann | Das neue Ehegüterrecht, <u>in AcP (1958/59)</u>
<u>157, 145</u> |
| Bärmann | Kritik am neuen Ehegüterrecht, <u>in JZ 1958,</u>
<u>225</u> |
| Bartholomeyczik | Die Kunst der Gesetzesauslegung, 4. Aufl.,
Frankfurt 1967 |
| Baumbach-Duden | Handelsgesetzbuch, 18. Aufl., München 1968 |
| Becker | Kommentar zur Abgabenordnung, Berlin und
Leipzig 1926 |
| Becker/Riewald/Koch | Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Bd. 1,
9. Aufl., Köln Berlin Bonn München 1963 |
| Beitzke | Familienrecht, 16. Aufl., München 1972 |
| Bergmann-Ferid | Bergmann, Internationales Ehe- und Kind-
schaftsrecht in VII Bänden, 3. Aufl., Frank-
furt, Loseblattsammlung, fortgeführt von
Ferid |
| Bertermann | Die Ehegattenbesteuerung in den Veranla-
gungszeiträumen 1949 bis 1957, in Inf 1957,
236 |
| Bichel | Arbeitsvertrag - Gesellschaftsvertrag - Be-
triebsverpachtung, Was ist steuerlich gün-
stiger? 2. Aufl., Freiburg/Br. 1969, Haufe
Kundendienst Sonderdruck 141 |
| Bieler | Güterstände und ihre Bedeutung für die Ein-
kommensteuer, in NWB Fach 3 S.2639 |
| Birkholz | Die ehelichen Güterstände im Einkommensteu-
errecht, <u>in NST Güterrecht EinkSt Darstell-</u>
<u>ung 1</u> |
| Birkholz | Das eheliche Güterrecht in der ertragsteuer-
lichen Rechtsprechung des BFH, <u>in DSTZ (A)</u>
<u>1967, 365</u> |
| Blencke | Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre
Grenzen, 1. Aufl., Herne Berlin 1963 |
| Blümich-Falk | Einkommensteuergesetz, II Bände, 10. Aufl.,
München 1972 |
| Blümich-Falk | Einkommensteuergesetz, <u>6. Aufl.</u> , Berlin und
Frankfurt 1951 |
| Börnstein | Der Einfluß von Gesellschaftsverträgen und
gesellschaftsähnlichen Verhältnissen in der
Landwirtschaft auf die Besteuerung von Ehe-
gatten, in DSTz (A) 1961, 5 |
| Böttcher | Erkenntnisse im Steuer- und Wirtschaftsrecht
der Familienunternehmen unter Berück-
sichtigung von Einzelfragen für die steuer-
begünstigte Umwandlung, in StbJb 1958/59
S. 305 |

- Böttcher/Beinert Die Aufnahme von Kindern in das Familienunternehmen, München 1965
- Bosch Das neue Ehevermögensrecht, insbesondere das Ehegüterrecht, - Grundlinien und Hauptprobleme -, in FamRZ 1958, 289
- Boschan Europäisches Familienrecht, 5. Aufl., München 1972
- Brönner Die Besteuerung der Gesellschaften (des Gesellschaftswechsels und der Umwandlungen), 10. Aufl., Stuttgart 1962
- Brönner/Rux Steuervorteile durch zweckmäßige Erb- und Unternehmensnachfolge, 2. Aufl., Freiburg/Br. 1973
- Bühler Einkommensteuer, Körperschaftssteuer, Gewinnbestimmungen der Gewerbesteuer, München und Berlin 1956
- Bürgel Die Neuregelung des ehelichen Güterstandes von Vertriebenen und Flüchtlingen, in NJW 1969, 1838
- Charlier Gesellschaftsverträge zwischen Ehegatten nach der neueren Rechtsprechung der Steuergerichte, in NWB Fach 3 S.1767
- Christner Grundriß der Grunderwerbssteuer, in StWK Gr.13 S.545
- v.Claer Das Gleichberechtigungsgesetz und seine Auswirkungen im Einkommen- und Erbschaftssteuerrecht bis zum Inkrafttreten des Splittingverfahrens, in DB 1958, 466
- Clamer Die Zulässigkeit der alten Güterstände, in NJW 1960, 563
- Dölle Darstellung des deutschen Familienrechts mit rechtsvergleichenden Hinweisen, Bd.1, Karlsruhe 1964
- Dölle Die persönlichen Rechtsverhältnisse zwischen Ehegatten im deutschen Internationalen Privatrecht, in RabelZ 1951, 360
- Dressler Das Gleichberechtigungsgesetz und seine steuerlichen Auswirkungen, in DB 1958, 664
- Eberhardt Ist der eheliche Güterstand von Einfluß auf die Ehegattenbesteuerung? in BB 1957, 1131
- Eisenberg Ehegattenarbeitsverhältnisse im neuen Lichte in DStR 1971, 14
- Enders Die Zugewinnsgemeinschaft in haftungs- und steuerrechtlicher Sicht, in FR 1958, 245
- Erman-(jeweiliger Bearbeiter) Handkommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Aufl., 2 Bände, Münster 1967
- Falk Das Steueränderungsgesetz 1957, Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung, in DStZ(A) 1957, 225
- Falterbaum Familiengesellschaften, in StWK Gr.4 S.1097

- Das Familienrecht der DDR, Kommentar zum Familiengesetzbuch, Herausgegeben vom Ministerium der Justiz, (Ost-) Berlin 1970
- Felix Die steuerliche Anerkennung von Arbeitsverhältnissen zwischen Familienangehörigen, in FR 1957, 149
- Felix Die Mitwirkung von Ehegatten bei der Erzielung von Einkünften, in FR 1957, 486
- Felix/Korn Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen bei Gütergemeinschaft, in DStZ (A) 1969, 183
- Fella Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung, in StWK Gr.2 S.1423
- Fella Die Einkommensteuerveranlagung von Ehegatten ab 1970, in StW 1971, 177
- Fichtelmann Die Wirkungen der Gütergemeinschaft auf die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die einem Ehegatten aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft zufließen, in DStR 1967, 599
- Gansssmüller Die Zurechnung der Einkünfte eines Gesellschafter-Ehegatten bei Gütergemeinschaft in der Rechtsprechung des BFH, in FR 1963, 114
- Gansssmüller Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84 S.1
- Gericke Formnichtigkeit und richterliches Ermessen, in FR 1962, 4
- Gernhuber Lehrbuch des Familienrechts, 2. Aufl., München 1971
- Giefers Die stille Gesellschaft, in StWK Gr.17 S.605
- Görbing Die steuerliche Berücksichtigung von Verträgen zwischen Ehegatten, in DStZ (A) 1957, 369
- Görbing Die Ehegattenbesteuerung, Steuer-Lexikon, § 26 EStG, S.21
- Gottschalk Zur betrieblichen Altersversorgung mitarbeitender Ehegatten, in DStZ (A) 1970, 368
- Grass Die Ehegattenbesteuerung, Stuttgart 1957
- Grass Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht, in StbJb 1958/59 S.133
- Grieger Gesellschaftsverträge zwischen Ehegatten; einkommen- und gewerbesteuerliche Beurteilung bis zum 31.XII.1957, in BB 1958, 1194
- Grieger Aufteilung der Einkünfte bei Errungenschaftsgemeinschaft der Ehegatten, in BB 1962, 868
- Grieger Der Bundesfinanzhof zur Anerkennung von Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten, in BB 1958, 146
- Grieger Gedanken zur Verlagerung von Einkünften auf nahestehende Personen durch Verträge, in DStZ (A) 1961, 81

- Grund Im Gedanken an Enno Becker, den Schöpfer der Reichsabgabenordnung, in DStZ (A) 1969, 145
- Grunski/Wuppermann Italienisches Familienrecht, Frankfurt 1971
- Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesfinanzministeriums, Heft 17, 1. Aufl., Bonn 1971
- Haegele Grundzüge des ehelichen Güterrechts und der gesetzlichen Zugewinnngemeinschaft, in Stbg 1969, 296
- Haegele Grundzüge der vertraglichen Güterstände, in Stbg 1970, 249
- Hammel Der eheliche Güterstand im Steuerrecht, in NSt Ehe
- Hartmann-Böttcher-Grass, Großkommentar zum Einkommensteuerrecht in 3 Bänden, Stuttgart-Degerloch, Stand Mai 1969 (zitiertweise: jeweiliger Bearbeiter in Hartmann-Böttcher-Grass)
- Heigl Gewinnfreigrenzen bei Spekulationsgeschäften im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten, in DB 1961, 1304
- Heitzer Steuerliche Hinweise, Einkommen-/Körperschaftssteuer, Übergangsregelung zur Ehegattenbesteuerung und Ehegüterrecht, in DB 1957, 932
- Heitzer Getrennte Veranlagung von Ehegatten bei allgemeiner Gütergemeinschaft nach Betriebsprüfung, in FR 1957, 440
- Heitzer Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung, Schlußwort, in FR 1957, 564
- Henninger Einzelfragen zur Ehegattenbesteuerung nach dem ESTG 1958, in NSt Haushaltsbesteuerung Ehegatten Einzelfragen 5
- Henninger Arbeitsverhältnisse mit Kindern und Ehegatten, in StWK Gr.4 S.507
- Hensel Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933
- Herber Angemessene Gewinnbeteiligungen und Vergütungen bei Verträgen mit Familienangehörigen, in StWK Gr.4 S.1771
- Herrmann-Heuer Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftssteuer einschließlich Nebengesetze, 15. Aufl., Köln-Marienburg 1972
- Hoffmann Anmerkung zum Urteil des BFH v.15.V.1962, I 79/61 U, in FR 1962, 408
- Hoffmann, G. Freibeträge, Freigrenzen, Pauschalierungen, Durchschnittssätze und Höchstbeträge, in StWK Gr.4 S.1303
- Hoffmann, G. Steuervorteile durch Freibeträge, Freigrenzen, Höchstbeträge, Pauschalierungen, 2. Aufl., Freiburg/Br. 1970
- Hofmann Der Erwerb einzelner Gegenstände durch einen Ehegatten in der Gütergemeinschaft, Diss. Mainz 1970

- Hohlfeld Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten, Verfassungsrechtliche Bemerkungen zur steuerlichen Behandlung, in StbJb 1958/59 S.239
- Hopfenmüller Privatrecht und Steuerrecht, Eine Darstellung im Spiegel der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in BB 1959, 965
- Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Bd.4, 1.-6. Aufl., Köln-Marienburg 1951-71 (zitiertweise: jeweiliger Bearbeiter in Hübschmann/Hepp/Spitaler)
- Jahrmarkt Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in StWK Gr.2 S.1253
- Jahrmarkt Steuervorteile durch Vereinbarungen zwischen Ehegatten, Freiburg/Br., 1. Aufl., 1971, Haufe Kundendienst Sonderdruck Nr.222
- Jayme Note e commenti; Problemi patrici della qualificazione nel sistema della convenzione dell'Aja sugli effetti del matrimonio, in Dir.Int.1961, 219
- Jayme Zur geplanten Neuordnung des italienischen Familienrechts, in FamRZ 1967, 537
- Jayme Spannungen bei der Anwendung italienischen Familienrechts durch deutsche Gerichte, Bielefeld 1961
- Jüsgen Steht bei freiberuflich tätigen Ehegatten, die zusammenveranlagt werden, jedem Ehegatten der Freibetrag des § 18 Abs.4 EStG zu? in DSTz (A) 1961, 103
- Jüsgen Die Gewinnfreigrenzen bei Spekulationsgeschäften im Falle der Zusammenveranlagung, in DB 1961, 1372
- Jung BGB, Gleichberechtigungsgesetz und Einkommensteuer, in StW 1958, 14
- Kaatz Anmerkung zum Gutachten des BFH v.18.II. 1959, in FR 1959, 447
- Kapp Der Einfluß des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft auf die Besteuerung, in StbJb 1957/58 S.223
- Kapp/Brockhoff Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, 2. Aufl., München und Berlin 1958
- Kapp/Ebeling Erbschafts- und Schenkungssteuer-Kommentar, 3. Aufl., Herne und Berlin 1970
- Kayser/Seithel Arbeits-, Miet-, Pacht- und Darlehensverträge zwischen Ehegatten, die im Güterstand der Gütergemeinschaft leben, in RWP 14 StR (D) ESt II B 41/63
- Kayser/Seithel Bilanzmäßige Behandlung von betrieblich genutzten Grundstücken oder Grundstücksteilen bei ehelicher Gütergemeinschaft, in RWP 14 StR (D) Einkommensteuer II B 29 e Einzelfragen S.37
- Kegel Internationales Privatrecht, 2. Aufl., München und Berlin 1964

- Kipp-Wolff Lehrbuch des Bürgerlichen Rechts, 4. Band,
Das Familienrecht, 7. Bearbeitung, Marburg
1931
- Kirch/Mager Die getrennte Veranlagung von Frau und Kin-
dern bei der Einkommensteuer, in DStZ 1948,
46
- Kleinsorge/Tullius Erläuterungen zu den EStR 1965, in StW 1966,
115
- Kleinsorge/Tullius Das Steueränderungsgesetz vom 20.II.1969
(StAndG 1968), in StW 1969, 49
- Koch Auswirkungen der allgemeinen Gütergemein-
schaft auf die Ehegattenbesteuerung nach der
Übergangsregelung, in DStR 1957, 512
- Körner Die Grenzen der Vertragsfreiheit im neuen
Ehegüterrecht, Diss., Tübingen 1961
- Kohmanns Keine Auflösung stiller Reserven bei Ent-
nahme einer Beteiligung an einer Personen-
gesellschaft, in DB 1963, 1268
- Kral Steuerreform-Überblick, Weichen der Gesell-
schaftspolitik, in Frankfurter Rundschau
1971 Nr.267 S.5
- Kral Wege und Wünsche zur Steuerreform, in Frank-
furter Rundschau 1971 Nr.267 S.6
- Krumsiek Die Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer,
ihre Geschichte und ihre Auswirkungen, Diss.
Göttingen 1966
- Kruse Steuerdruck und Steuergerichte, Rechtsge-
schäfte im Spannungsfeld zwischen Privat-
recht und Steuerrecht, in NJW 1970, 2185
- Lademann/Lenski/Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Stuttgart, München, Hannover 1957
- Lang Mehr Steuergerechtigkeit, Zur politischen
Diskussion über eine soziale Steuerreform,
Wiesbaden 1972
- Lehmann/Henrich Deutsches Familienrecht, 4. Aufl., Berlin
1967
- Lenski Ehegattenbesteuerung und andere gegenwarts-
nahe Fragen der Einkommensbesteuerung, in
StbJb 1957/58 S.193
- Lenski Vertragsgestaltungen zwischen Ehegatten und
ihre steuerlichen Auswirkungen bei der ge-
trennten Veranlagung, in BB 1957, 1236
- Lentz Der Nießbrauch, in StWK Gr,18 S.899
- Limberg Steuerliche Behandlung der Unterbeteiligung
bei Personengesellschaften, in StW 1969,
170
- Littmann Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Ein-
kommensteuergesetz, 10. Aufl., Stuttgart
1972
- Littmann Drei Fragen zur einkommensteuerlichen Ge-
staltungsfreiheit zwischen Ehegatten, in
FR 1958, 58

- Littmann Nochmals: Allgemeine Gütergemeinschaft und Einkommensteuer der Eheleute, in FR 1958, 219
- Littmann Die Einkommensbesteuerung der Ehegatten, Stuttgart 1957
- Loepelmann-Eisenberg Die Steuerfolgen der Ehescheidung, München 1967
- Luther Einführung in das italienische Recht, Darmstadt 1968
- Massfeller Das Güterrecht des Gleichberechtigungsgesetzes, Teil II: Zugewinnngemeinschaft, in DB 1957, 499
- Mayer Deutsches Verwaltungsrecht, 1. Band, 3. Aufl. Berlin 1924
- Mertens Wirtschaftliches Eigentum, in DStR 1962/63, 426
- Meßmer Ehegattenbesteuerung und Ehegüterrecht bei auf Erwerbstätigkeit beruhenden Einkünften, in DStR 1958, 241
- Michaelis Die Güterstände in der Praxis, Diss., Hamburg 1968
- Mittelbach Angehörige als Arbeitnehmer und Gesellschafter, 2. Aufl., Herne und Berlin 1967
- Müller/Carsten/Ihle Besondere Aufgabengebiete aus der Treuhand- und Beratungspraxis, in WP 73, 1869
- Nestle Ehegattengrundstücke im Einkommensteuer-, Bewertungs-, Vermögenssteuer- und Gewerbesteuerrecht, in StW 1972, 81
- Niepoth Zur einkommensteuerlichen Auswirkung der allgemeinen Gütergemeinschaft, in BB 1957, 1207
- Nissen Änderung und Ergänzung der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR 1968), in DB 1968, 543
- Palandt-(jeweiliger Bearbeiter) Bürgerliches Gesetzbuch, 31. Aufl., München 1972
- Paulick Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84 S.9
- Paulick Eheliches Güterrecht in steuerlicher Sicht, in StuR Bd.9 S.9, Herne 1961
- Planck-Unzner Planck's Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, IV. Band, 1. Hälfte, Familienrecht, 4. Aufl., Berlin und Leipzig 1928
- Plückebaum Steuerliche Folgen der Eheschließung, in StWK Gr.4 S.695
- Priese Eheliches Güterrecht im Steuerrecht, Frankfurt 1958
- Raape Internationales Privatrecht, 5. Aufl., Berlin und Frankfurt 1961
- Radau Einkommensteuerliche Freibeträge und Freigrenzen bei Ehegatten, in FR 1964, 102
- Rau 2. Steueränderungsgesetz 1971, in StWK Gr. 4 S.1403

- Reithmann Internationales Vertragsrecht, 2. Aufl., Köln 1972
- Rendels Freibetrag für Land- und Forstwirte, in StW 1966, 154
- Rosenau Absetzung für Abnutzung und Nießbrauch, in BB 1970, 297
- RGRK Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts, 8. Aufl., IV. Band, Berlin und Leipzig 1935
Das Bürgerliche Gesetzbuch, Kommentar, herausgegeben von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 10. und 11. Aufl., IV. Band, 1. Teil, bearbeitet von Scheffer-Koeniger, Berlin 1960
- La Riforma Del Diritto Di Famiglia, quaderni della "Rivista Di Diritto Civile", Padova 1972
- Rössler Wörterbuch des Steuerrechts, Freiburg/Br. 1971
- Sals Der eheliche Güterstand, in StW 1958, 65
- Schacht Der Mitunternehmer in der steuerlichen Rechtsprechung, Düsseldorf 1962
- Schandalik/Osthelder Die Ehegattenbesteuerung bei Güter- und Errungenschaftsgemeinschaft, in BB 1960, 321
- v.Schilling Zur Frage der Gewinnverteilung im Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft, in FR 1960, 182
- Schmidt Arbeitsverträge und Pachtverträge zwischen Ehegatten bei Gütergemeinschaft im Einkommen- und Gewerbesteuerrecht, in BB 1964, 422
- Schott Anmerkung zur Verfügung der OFD Münster v. 31.XII.1957 -S 2123-: Bedeutung des ehelichen Güterstands für die Einkommensteuer-
veranlagung von Ehegatten, in BB 1958, 149
- Seithel Einkommensteuerliche Auswirkungen des Güterstandes der Gütergemeinschaft, in RWP 14 StR (D) II B 1 Einzelfragen Gütergemeinschaft S.45
- Seeliger Wirtschaftliches Eigentum und steuerliche Zurechnung, in DStR 1962/63 645
- Seeliger Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht, Düsseldorf 1962
- Siebert Arbeits- und Gesellschafts- (Reteiligungs-) Verhältnisse zwischen Ehegatten, in StbJb 1958/59 S.209
- Siebert Nachfolge eines Miterben in die Gesellschaftserstellung bei offenen Handelsgesellschaften, in BB 1957, 18
- Soergel-Siebert-(jeweiliger Bearbeiter), Bürgerliches Gesetzbuch, Band 5, Familienrecht, 10. Aufl., Stuttgart Berlin Köln und Mainz 1971

- Sorgel-Siebert-(jeweiliger Bearbeiter) Bürgerliches Gesetzbuch, Band 7; Einführungsgesetz, 10. Aufl., Stuttgart Berlin Köln und Mainz 1970
- Söffing Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmerehegatten, in DStZ (A) 1970, 337
- Spahn Beteiligung an einer Personengesellschaft bei Vereinbarung eines ehelichen Güterstands, in FR 1962, 411
- Staudinger-(jeweiliger Bearbeiter) Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen. III. Band, Sachenrecht, 1. Teil, 11. Aufl., Berlin 1956; 2. Teil, 11. Aufl., Berlin 1963; IV. Band, 9. Aufl., München, Berlin und Leipzig 1926 und 11. Aufl., Berlin 1964
- Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1972, Herausgeber: Statistisches Bundesamt/Wiesamt
- Strutz Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 2. Band Berlin 1929
- Stumpe Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung, in FR 1957, 563
- Tedeschi Regime patrimoniale della familia, 4. Aufl., Turin 1963
- Theis Praktischer Führer durch das Steuerrecht, fortgeführt von W.Theis, 10. Aufl., 48. Lieferung, Köln 1972
- Theis Einzelfragen zur Ehegattenbesteuerung nach dem Gesetz vom 26.VII.1957, in DB 1957, 1246
- Theis Zweifelsfragen zur Regelung der Ehegattenbesteuerung nach dem Gesetz vom 26.VII.1957, in FR 1957, 502
- Theis Veranlagung von Arbeitnehmern mit geringen Spekulationsgewinnen, in DB 1959, 874
- Theis Die Ehegattensteuer, 5. Aufl., Köln 1958
- Thiel Überblick über die Einkommensteuer-Ergänzungsrichtlinien 1967 (1. Teil), in Inf 1968, 225
- Tipke-Kruse Kommentar zur Abgabenordnung, 2.-5. Aufl., Köln-Marienburg 1965/72
- Vangerow StRK-Anm. EStG § 2 Rechtsspruch 62
- Vogel Die steuerlichen Auswirkungen des ehelichen Güterrechts, in StWK Gr.4 S.745
- Vogel Einkommensteuerliche Behandlung der Renten, in StWK Gr.4 S.145
- Vogt, Fritz Joh. Einige Probleme der Ehegattenbesteuerung, in FR 1957, 557
- Vogt, A. Steuerfreie Spekulationsgewinne bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten, in BB 1959, 220

- Der Weg zu einem zeitgemäßen Steuersystem, Diskussionsbeiträge für Reform des materiellen Steuerrechts, herausgegeben vom Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler, Heft 20, Wiesbaden 1971
- Wendt Grundsätzliche Überlagerungen zur Frage der persönlichen steuerlichen Gewinnzurechnung, in FR 1968, 299
- Wenz Steuerrecht und Privatrecht, in Staats- und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge 1957
- Wilhelm Fehlerhafte Gesellschaftsverträge mit minderjährigen Kindern, in BB 1966, 365
- Wolff Das Internationale Privatrecht Deutschlands, 3. Aufl., Berlin Göttingen Heidelberg 1954
- Zilius/Götz/Wenders Das eheliche Güterrecht in seinen Auswirkungen auf den Rechtsverkehr, in WP 73, 1583
- Zitzlaff Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung, in DB 1958, 233
- Zitzlaff Allgemeine Gütergemeinschaft und getrennte Veranlagung, in FR 1958, 429

E N T S C H E I D U N G S R E G I S T E R

A Bundesverfassungsgericht

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
18.XII.1953	1 BvL 106/53	NJW 1954, 65
17.I 1957	1 BvL 4/54	BVerfG 6, 55
14.IV.1959	1 BvL 23, 34/57	BStBl 1959 I 204
24.I.1962	1 BvL 32/57	BVerfG 13, 290 BStBl 1962 I 492
24.I.1962	1 BvR 232/60	BVerfG 13, 318 BStBl 1962 I 506
30.VI.1964	1 BvL 16 - 25/62	BStBl 1964 I 488
22.VII.1970	1 BvR 285/66 445/67 192/69	BStBl 1970 I 652

B Bundesfinanzhof

22.VIII.1951	IV 246/50	BStBl 1951 III 181 BFH 55, 449
10.X.1951	IV 359/51	BStBl 1951 III 201
13.VI.1952	III 269/51	BStBl 1952 III 215
26.IX.1952	III 305/51	DStR 1952, 498
21.X.1953	II 234/52	BStBl 1953 III 343
12.I.1954	I 88/53	BStBl 1954 III 101
9.IX.1954	IV 574/53	BStBl 1954 III 317
3.XI.1955	IV 325/54	BStBl 1955 III 390
3.XI.1955	IV 296/54	BStBl 1955 III 389
22.XI.1955	I 139/54	BStBl 1956 III 4
9.XII.1955	IV 442/54	BStBl 1956 III 67
14.II.1956	I 84/55	BStBl 1956 III 103
14.II.1956	I 216/55	BStBl 1956 III 233
25.IX.1956	I 256/55	BStBl 1957 III 2
24.X.1956	II 60/56	BStBl 1956 III 364
30.X.1956	I 147-150/56	BStBl 1957 III 48
8.II.1957	VI 27/56	BStBl 1957 III 207
2.IV.1957	I 335/56	BStBl 1957 III 162
10.IV.1957	II 167/56	BFH 64, 568
22.VIII.1957	IV 7/57	BStBl 1957 III 354
26.VIII.1957	VI 33/56	BStBl 1957 III 433
15.XI.1957	VI 79/55	BStBl 1958 III 103
3.XII.1957	I 231/56	BFH 66, 66

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
3.XII.1957	I 231/56	BStB1 1958 III 27
10.XII.1957	I 105/57	BStB1 1958 III 70
18.IV.1958	VI 17/58	BStB1 1958 III 294
26.VI.1958	IV 39/58	BStB1 1958 III 364
26.VIII.1959	I 116/58	BStB1 1958 III 445
30.X.1958	IV 333/55	BStB1 1959 III 249
18.II 1959	VI D 1/58	BStB1 1959 III 263
20.II 1959	VI 273/56	BStB1 1959 III 172
20.II 1959	VI 147/58	BStB1 1959 III 172
9.VII.1959	IV 99/58	BStB1 1959 III 329
14.VII.1959	I 228/58	BStB1 1959 III 331
17.VII.1959	VI 154/57	BStB1 1959 III 345
6.VIII.1959	IV 127/58	BStB1 1959 III 408
24.IX.1959	VI 131/58	BStB1 1959 III 466
29.IX.1959	I 84/59	StRK EstG § 15 R.170
29.IX.1959	IV 205/58	BStB1 1960 III 44
19.I.1960	I 202/59	BStB1 1960 III 229
16.II.1960	I 146/59	BStB1 1960 III 156
19.II.1960	I 170/59	BStB1 1960 III 159
8.IV.1960	III 373/58	BStB1 1960 III 280
10.V.1960	I 14/60	BStB1 1960 III 326
21.VI.1960	I 38/59	StRK EstG § 15 R.187
7.VII.1960	IV 350/59	BStB1 1960 III 364
12.VIII.1960	VI 82/60	BStB1 1960 III 424
9.XII.1960	VI 78/59	BStB1 1961 III 61
24.II.1961	VI 84/60	BStB1 1961 III 188
28.II.1961	I 25/61	BStB1 1961 III 252
7.III.1961	I 287/60	BStB1 1961 III 253
11.IV.1961	I 129/60	BStB1 1961 III 352
22.VI.1961	IV 95/59	BStB1 1961 III 421
3.VIII.1961	IV 239/59	BStB1 1961 III 466
24.VIII.1961	IV 72/61	DB 1961, 1569
3.XI.1961	III 284/60	BFH 74, 47
11.I.1962	V 186/59	BStB1 1962 III 150
13.II.1962	I 55/61	BStB1 1963 III 84
8.III.1962	IV 165/60	BStB1 1962 III 217
20.III.1962	I 39/61	BStB1 1962 III 337
13.IV.1962	IV 91/60	BStB1 1962 III 382
15.V.1962	I 79/61	BStB1 1962 III 346

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
19.VII.1962	II 57/61	NJW 1962, 2127
24.I.1963	IV 189/58	BStB1 1963 III 296
14.VI.1963	VI 189/62	BStB1 1963 III 491
12.VII.1963	VI 349/62	StRK EstG § 15 R.421
25.VII.1963	IV 421/62	BStB1 1964 III 3
18.VIII.1963	VI 112/62	BStB1 1963 III 559
10.X.1963	VI 12/62	BStB1 1963 III 563
23.I.1964	IV 8/62	BStB1 1964 III 422
7.II.1964	VI 19/63	BStB1 1964 III 328
12.III.1964	V 163/62	HFR 1964, 266
26.VI.1964	VI 302/62	BStB1 1964 III 501
16.VII.1964	IV 377/62	BStB1 1964 III 622
6.VIII.1964	IV 128/64	HFR 1965, 16
27.VIII.1964	IV 214/63	BStB1 1964 III 627
14.X.1964	II 175/61	BStB1 1964 III 667
6.XI.1964	III 373/61	StRK StAnpG § 11 Rechtsspruch 76
17.XI.1964	VI 319/63	BStB1 1965 III 260
20.I.1965	I 12/62	BStB1 1965 III 296
20.X.1965	II 119/62	BStB1 1965 III 697
1.III.1966	I 226/64	BStB1 1966 III 277
11.III.1966	VI 161/63	BStB1 1966 III 389
13.V.1966	VI 238/64	BFH 86, 357
25.V.1966	II 159/63	BStB1 1966 III 521
6.VII.1966	VI 124/65	BStB1 1966 III 584
6.VII.1966	VI 111/65	BFH 86, 674
2.XII.1966	VI R 4/66	HFR 1967, 234
7.XII.1966	VI 298/65	BStB1 1967 III 245
30.XI.1967	IV 1/65	BStB1 1968 II 263
16.III.1967	IV 72/65	BStB1 1967 III 318
14.IV.1967	VI 9/65	BStB1 1967 III 391
3.VIII.1967	IV 236/64	BStB1 1967 III 753
15.XI.1967	IV R 139/67	BStB1 1968 II 152
24.XI.1967	VI R 274/66	BStB1 1968 II 260
30.XI.1967	IV 1/65	BStB1 1968 II 263
30.XI.1967	IV 137/63	BStB1 1968 II 264
4.IV.1968	IV R 5/67	BStB1 1968 II 669
1.VIII.1968	IV R 177/66	BStB1 1968 II 740
28.XI.1968	I R 66/67	BStB1 1969 II 161
29.XI.1968	VI R 183/66	BStB1 1969 II 233

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
17.I.1969	VI R 224/67	BStBl 1969 II 376
26.II.1969	I R 165/66	BStBl 1969 II 315
19.VIII.1969	VI R 27/69	BStBl 1970 II 37
9.X.1969	IV 294/64	BStBl 1970 II 320
10.XII.1969	I R 43/67	BStBl 1970 II 310
11.XII.1969	IV R 92/68	BStBl 1970 II 618
26.I.1970	IV R 144/66	BStBl 1970 II 264
6.II.1970	VI R 186/67	BStBl 1970 II 400
25.VI.1970	IV 190/65	BStBl 1970 II 730
16.XII.1970	I R 160/70	BStBl 1971 II 178
29.V.1972	Gr.S.4/71	BStBl 1973 II 5

C Bundesgerichtshof

20.XII.1952	II ZR 44/52	BGHZ 8, 249
21.XII.1953	IV ZR 187/52	NJW 1954, 349
5.II.1954	V ZR 35/53	FamRZ 1954, 110
3.V.1956	V Blw 68/55	FamRZ 1956, 222
28.XI.1956	II ZR 222/55	BGHZ 22, 186
28.X.1959	IV ZR 91/59	NJW 1960, 428
21.VI.1963	V ZR 3/63	BGHZ 40, 32
27.IX.1972	IV ZR 225/69	BB 1973, 63

D Reichsfinanzhof

9.IV.1919	I D 3/18	bei Strutz, aaO, § 24 Anm.2
9.XII.1920	II A 242/20	RFH 4, 129
17.VIII.1926	II A 383/26	RFH 19, 256
1.V.1929	VI A 325/29	RStBl 1929 427
7.V.1930	VI A 67/30	RStBl 1930 671
12.XI.1930	VI A 607/30	StuW 1931 Nr.33
9.VII.1931	VI A 1237/31	RStBl 1931 820
7.IX.1933	III A 245/33	RStBl 1934 769
16.I.1935	VI A 288/33	StuW 1935 Nr.150
15.I.1936	VI A 282/35	RStBl 1936 554
20.I.1937	VI A 933/36	nicht veröffentlicht
14.XII.1938	VI A 722/38	RStBl 1939 212

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
15.III.1939	VI 119/39	RStB1 1939 853
6.IX.1939	VI 231/38	RStB1 1939 1008
15.I.1941	VI 406/40	RStB1 1941 410
14.X.1942	VI 362/42	RStB1 1943 5
25.II.1943	IV 166/42	RStB1 1943 257

E Reichsgericht

21.I.1914	V 12/13	RGZ 84, 71
24.I.1914	V 1/14	RGZ 84, 326
24.V.1917	VI 77/17	RGZ 90, 288
17.I.1930	III 134/29	RGZ 127, 110
7.I.1935	VI 188/34	RGZ 146, 282

F Finanzgerichte

FG -	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Düsseldorf	16.V.1955	V 3/55	EFG 1955, 366
Nürnberg	30.X.1957	III 199-200/54	EFG 1958, 126
Hamburg	6.XII.1957	I 17-23/57 I 24-30/57	DB 1958, 97
München	14.III.1958	I 84/58	EFG 1958, 274
Kassel	15.IV.1958	I 739/56	EFG 1958, 369
Hamburg	24.VII.1958	I 290-296/57	DstZ (B) 1958, 492
Düsseldorf	24.II.1959	V 163/57	DstZ (B) 1959, 70
Münster	23.IV.1959	I a 158/58	EFG 1959, 373
Düsseldorf	25.VI.1959	VII 86/59	DstZE 1959, 366
Hannover	28.VIII.1959	II 203/59	EFG 1959, 407
Hamburg	17.XII.1959	II 114/59	EFG 1960, 302
Stuttgart	22.III.1960	III 533-538/59	EFG 1960, 411
München	7.XI.1960	III 99/60	EFG 1961, 108
Kassel	30.XI.1960	IV 1337/60	EFG 1961, 346
Kassel	13.XII.1960	I 1583/60	EFG 1961, 107
Karlsruhe	16.XII.1960	II 12/60	EFG 1961, 108
Karlsruhe	31.I.1961	I 2/61	EFG 1961, 206
Münster	24.II.1961	II a 70/61	EFG 1961, 299

FG -	Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
Nürnberg	14.III.1963	III 1-2/61	EFG 1963, 408
Rheinland-Pfalz	30.VII.1963	II 123/63	EFG 1963, 562
Düsseldorf	19.IX.1963	II 16-17/60	EFG 1964, 111
Kiel	14.X.1965	IV 95/63	EFG 1966, 183
Rheinland-Pfalz	16.XI.1965	II 96/65	EFG 1966, 122
Münster	13.VII.1967	I 913/67	EFG 1967, 67
Düsseldorf	16.X.1968	V 87/67	DStZE 1969, 105
Rheinland-Pfalz	18.XII.1969	I 505/66	EFG 1970, 348
Berlin	15.VI.1972	I 104/71	EFG 1973, 66

G Sonstige Gerichte

OGH BrZ	17.VI.1948	ZS 11/48	NJW 1948, 691
BayObLG	6.X.1954	2 Z 116, 117/54	BayObLG 1954, 225

Erkenntnisse und Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofs der Republik Österreich

28.VI.1962	B 147/61	Bd.27 der amtlichen Sammlung	Nr.4239
8.X.1963	G 8/63	Bd.28 " " "	Nr.4542
27.XI.1964	B 78/64	Bd.29 " " "	Nr.4848
7.VI.1969	B 20/69	Bd.34 " " "	Nr.5954

Erkenntnisse und Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofs der Republik Österreich (Finanzrechtlicher Teil)

22.III.1963 Z 2052/62 Jahrgang 18 (1963) Nr.2833 der amtlichen Sammlung

E_i_n_l_e_i_t_u_n_g

Die vorliegende Dissertation behandelt eine Problematik, die für das Steuerrecht typisch ist und die zwangsläufig aus dem - freilich zu jeder Zeit mehr oder weniger stark empfundenen - Steuerdruck zu folgen scheint: "Jeder einzelne suchte (und sucht auch heute noch), auf seine Art dem Steuerdruck auszuweichen, sucht nach einem Weg, die Steuer zu vermeiden. Das geschieht auf primitive Art durch Steuerhinterziehung, auf elegante Art durch geschickte Anwendung der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts und schließlich durch die Inanspruchnahme von gesetzlichen Steuervergünstigungen, die ihrerseits eine Folge des Steuerdrucks sind" ¹⁾.

Die Frage nach der Abhängigkeit öffentlich-rechtlicher Normen von einer zivilrechtlich möglichen Gestaltungsfreiheit hat das Steuerrecht in seiner Geschichte oft beschäftigt, und es hat zu keiner Zeit an völlig kontroversen Anschauungen gefehlt ²⁾.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes von vor 1919 sprach dem Steuerrecht eine Selbständigkeit ab und sah seine Abhängigkeit vom Privatrecht als gegeben an. Danach sollte für die Besteuerung dann auf das bürgerliche Recht zurückgegriffen werden, falls für die Erhebung einer Steuer privatrechtliche Verhältnisse maßgebend waren. Nur wenn selbständige Bestimmungen des Steuerrechts normiert waren, durfte von den zivilrechtlichen Vorschriften abgewichen werden ³⁾.

Nach dem 1. Weltkrieg setzte sich eine völlig andere Anschauung durch, die noch heute fortwirkt, und die Kruse ⁴⁾ als Folgewirkung "drastischer Steuererhöhungen" klassifiziert.

Diese Phase der Emanzipation des Steuerrechts vom Privatrecht

1) Kruse in NJW 1970, 2185

2) vgl. Blencke, aaO, S. 15 ff; Hopfenmüller in BB 1959, 965 ff; Kruse in NJW 1970, 2185 (2186 ff); ausführlich bei Wenz aaO

3) Hopfenmüller in BB 1959, 965

4) in NJW 1970, 2185 (2186 f)

führte zu einer Trennung beider Rechtsgebiete, die mit der Wesensverschiedenheit beider Disziplinen begründet wurde: während im Steuerrecht der Bürger zum Staat im Verhältnis der Subordination stehe, regelte das Privatrecht die Rechtsverhältnisse der Bürger auf der Grundlage gleicher Berechtigung; mithin könne es keine gleichlautenden Begriffsbestimmungen geben ¹⁾; eine These, die schon vorher von Otto Mayer ²⁾ für das allgemeine Verwaltungsrecht postuliert worden war. Nach der Auffassung von Enno Becker, einem der profiliertesten Steuerrechtler überhaupt ³⁾ müsse der Finanzbeamte von der Prüfung und Feststellung, was nach bürgerlichem Recht rechtens sei, freigestellt werden, da es "für das Steuerrecht eben völlig gleichgültig sei, was genaugenommen rechtens ist, und wie die Lebensbeziehungen der Untertanen zueinander eigentlich geordnet werden müßten" ⁴⁾.

Diese These blieb in der Lehre nicht unwidersprochen ⁵⁾; die Diskussion verstummte aber zu Beginn der dreißiger Jahre, bedingt zunächst durch die wirtschaftliche Misere, dann unter der Ideologie des Dritten Reiches, "als man" in der "Minderung der Steuerpflicht" schon eine "Schmälerung des Gemeininteresses" sah ⁶⁾.

Ein neuer Umschwung bahnte sich 1951 durch ein Urteil des Bundesfinanzhofes ⁷⁾ an, das als "Magna Charta" der Familienunternehmen bezeichnet wurde ⁸⁾. Das Gericht stellte klar, daß es nicht als Mißbrauch von Gestaltungsformen des bürgerlichen Rechts angesehen werden kann, wenn ein Steuerpflichtiger zur Einsparung von Steuern die für ihn günstigste Rechtsform wählt.

Seitdem ist eine beinahe unübersehbare Judikatur zu diesem Problemkreis ergangen, haben sich eine Vielzahl von Autoren zu den Wechselbeziehungen dieser Rechtsgebiete geäußert ⁹⁾.

In dieser Korrelation ist die Thematik "Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des ehelichen Güterrechts" zu sehen und

1) vgl. Hopfenmüller in BB 1959, 965; Wenz, aaO, S. 301

2) aaO, S. 115 (117 f)

3) vgl. Grund in DStZ (A) 1969, 145 f

4) aaO, § 4 II. A

5) vgl. Hopfenmüller in BB 1959, 965

6) Hopfenmüller, eben da

7) v. 22.VIII.1951, BStBl 1951 III 181

8) Böttcher-Beinert, aaO, S. 67

9) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, vor § 1 RN 86 ff; Blencke, aaO, S. 20 ff

hierin liegt ihr Hauptproblem. Aufgabe dieser Dissertation soll es sein, das geltende Einkommensteuerrecht auf seine Abhängigkeit vom ehelichen Güterrecht hin zu untersuchen, den Hintergrund dieser Streitfrage aufzuzeigen, die Auswirkungen nämlich, die sich durch das Güterrecht hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte, der Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Ehegatten, der bilanzmäßigen Behandlung von Wirtschaftsgütern und der Inanspruchnahme von steuerlichen Vergünstigungen ergeben. Ferner sollen die bisher im Zuge der anstehenden Steuerreform vorgelegten Konzeptionen - das Gutachten der Steuerreformkommission 1971, die Steuerreformvorschläge der Parteien SPD und FDP sowie die des DGB - mit dem geltenden Recht verglichen werden.

1. T e i l

Das eheliche Güterrecht und seine Auswirkungen auf das geltende Einkommensteuerecht

1. A b s c h n i t t

Das eheliche Güterrecht, sein Anwendungsbereich und seine Bedeutung für die Einkommensteuer

A. Vorbemerkung

Rein statistisch scheint das eheliche Güterrecht für die Einkommensbesteuerung eine äußerst wichtige Bedeutung zu haben, da die meisten Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen verheiratet sind, mithin also in irgendeinem Güterstand leben, der sich ertragsteuerlich auswirken könnte ¹⁾.

Von über 26 Mio Erwerbspersonen in der Bundesrepublik Deutschland waren im Jahre 1971 mehr als 18 Mio verheiratet: genau 68,8 % ²⁾. Fast 12,6 Mio männliche und 5,5 Mio weibliche verheiratete Erwerbspersonen ³⁾ trugen überwiegend zu dem Aufkommen der Lohn- bzw. Einkommensteuer von mehr als 61 000 Mio DM bei ⁴⁾. Ferner arbeiten im Geltungsbereich des Einkommensteuerrechts Flüchtlinge und Vertriebene; sie machen 13,8 % der gesamten erwerbstätigen Bevölkerung aus ⁵⁾. Desgleichen sind weit über 2,1 Mio ausländische Arbeitnehmer, die zum großen Teil verheiratet sind, in der Bundesrepublik beschäftigt ⁶⁾.

Statistisch nicht erfaßt ist die Zahl der ausländischen Anteilseigner an deutschen Firmen. Das gleiche gilt für Freiberufler und Gewerbetreibende.

In Anbetracht der Vielzahl von Einkommen- bzw. Lohnsteuerpflichtigen unterschiedlicher Herkunft und Nationalität erscheint es notwendig, zunächst für jeden Personenkreis die möglichen Güter-

1) Bieler in NWB Fach 3 S. 2639

2) Statistisches Jahrbuch, VIII. A. 6.=S.123

3) Statistisches Jahrbuch, ebenda

4) Statistisches Jahrbuch, XX. A. 8.=S.408

5) Statistisches Jahrbuch, I. 16.=S.40

6) Statistisches Jahrbuch, VIII. B. 3. a) =S.129

stände aufzuzeigen und dann deren Bedeutung für die Einkommensbesteuerung zu untersuchen.

B. Anwendungsbereich der Güterstände

I. Der Eintritt der Güterstände nach dem Gleichberechtigungsgesetz

Im Bereich des bürgerlichen Rechts wurde mit der Neuregelung der Vorschriften des ehelichen Güterrechts im Gleichberechtigungsgesetz vom 18.VI.1957 (BGBl 1957 I 609) ein mehr als vier Jahre währender Zustand der Rechtsunsicherheit beseitigt¹⁾. Seit dem Inkrafttreten des Gleichberechtigungsgesetzes am 1.VII.1958 hat dieser Teil des Familienrechts keine gesetzgeberischen Eingriffe erfahren, die für unser Problem Bedeutung haben könnten.

1.) Die gesetzlichen Güterstände

Im Unterschied zum vertraglichen Güterstand gilt im gesetzlichen Güterstand das Güterrecht kraft Gesetzes²⁾.

Das bürgerliche Recht sah seit dem 1.I.1900 als gesetzlichen Güterstand den in den §§ 1373 ff BGB aF geregelten Güterstand der Verwaltung und Nutznießung des eingebrachten Gutes der Frau durch deren Ehemann vor. Durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, nach der diese Regelung gegen Art.3 Abs.2 GG verstieß, war es der Judikative "in rechtsfinderischer Lückenfüllung" überlassen, eine dem Grundgesetz gemäße Lösung zu finden³⁾, da die dem Gesetzgeber durch Art.117 Abs. 1 GG gewährte Frist, im Wege eines Anpassungsgesetzes den Widerspruch zwischen Verfassung und Güterrecht bis zum 31.III.1953 zu beseitigen, nicht eingehalten wurde. Nach nahezu einhelliger Auffassung in Rechtsprechung und Lehre⁴⁾ galt vom 1.IV.1953 bis 30.VI.1958 der außerordentliche Güterstand der Gütertrennung. Ab 1.VII.1958 gilt der gesetzliche

1) Durch die Entscheidung des BVerfG v. 18.XII.1953, NJW 1954, 65 waren mit dem Ablauf des 31.III.1953 alle Vorschriften des ehelichen Güterrechts außer Kraft getreten.

2) Körner, aaO, S.57; Michaelis, aaO, S.2; Palandt-Lauterbach, aaO, Grundzüge v. § 1363 Anm. 1)

3) Birkholz im DStZ (A) 1967, 365

4) vgl. statt aller: Palandt-Lauterbach, aaO, Einführung v. § 1363 Anm. 3); für die Rechtsprechung: BGH v. 21.XII.1953, NJW 1954, 349; BGH v. 3.V.1956, FamRZ 1956, 222

Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft, falls nicht die Ehegatten bis zum 30.VI. 1958 die Gütergemeinschaft vereinbart oder die Gütertrennung gewählt haben ¹⁾. Ferner gilt die Zugewinnsgemeinschaft in den vor dem 1.IV.1953 geschlossenen Ehen, in denen bis dahin kraft Gesetzes die Gütertrennung des BGB aF bestand, wenn die Gütertrennung gesetzlich eingetreten war, weil

- eine in der Geschäftsfähigkeit beschränkte Frau die Ehe ohne Einwilligung ihres gesetzlichen Vertreters geschlossen hat,
- die Verwaltung und Nutznießung des Mannes geendet hat, nachdem über sein Vermögen ein Konkurs eröffnet worden ist,
- die Verwaltung und Nutznießung des Mannes geendet hat, da der Mann für Tod erklärt, oder der Zeitpunkt seines Todes nach den Vorschriften des Verschollenheitsrechtes festgestellt worden ist und er am 1.VII.1958 noch gelebt hatte ²⁾.

Der Güterstand der Gütertrennung ist, wie schon bisher ³⁾, zugleich subsidiär der gesetzliche Güterstand (§ 1414 BGB).

Gegen diese Klassifizierung spricht nicht, daß, anders als im BGB aF, die Regelung der Gütertrennung nunmehr unter der Hauptüberschrift "Vertragsmäßiges Güterrecht" angeführt wird, und daß die Gütertrennung - genau wie die Zugewinnsgemeinschaft - auch als Ehevertrag gem. § 1408 BGB vereinbart werden kann ⁴⁾.

Rechtssystematisch muß die Gütertrennung als gesetzlicher Güterstand angesehen werden: immer wenn Ehegatten, ohne etwas anderes zu vereinbaren, die Zugewinnsgemeinschaft aufheben oder ausschließen, bzw. einen Gütergemeinschaftsvertrag aufheben, dann tritt gem. § 1414 BGB, also kraft Gesetzes, eine Rechtsfolge ein, obwohl keine positive Regelung von den Ehegatten getroffen wurde. Dieses Charakteristikum spricht eindeutig für eine Klassifizierung als gesetzlicher Güterstand ⁵⁾.

2.) Die Vertragsgüterstände

Für Ehegatten, die am 31.III.1953 im Güterstand der allgemeinen

1) Art.8 I Nr.3 Abs.2, Nr.4 und Nr.6 Abs.1 GleichberG

2) Art.8 I Nr.5 GleichberG

3) § 1436 BGB aF

4) vgl. statt aller: Palandt-Lauterbach, aaO, § 1414 Anm. 1)

5) Körner, aaO, S.57; Michaelis, aaO, S.3 f; Palandt-Lauterbach, aaO, Grundzüge v. § 1363 1); a.A. Erman-Bartholomeyczik, aaO, Einl § 1363 Anm. IV. 2.

Gütergemeinschaft, der Errungenschafts- oder Fahrnisgemeinschaft gelebt haben, verblieb es auch später bei diesem Güterstand ¹⁾.

Das Bürgerliche Gesetzbuch kennt nur noch als Vertragsgüterstände die in den §§ 1415 ff BGB geregelte Gütergemeinschaft und die fortgesetzte Gütergemeinschaft (§ 1483 ff BGB). Fraglich erscheint, ob Ehegatten noch heute einen Güterstand des BGB aF für sich vereinbaren können. Dem Gleichberechtigungsgesetz läßt sich nämlich nicht entnehmen, ob etwa noch die Errungenschaftsgemeinschaft vereinbart werden kann oder nicht ²⁾.

Sicherlich können sie eine solche Vereinbarung nicht dadurch erreichen, in dem sie auf die außer Kraft getretenen Vorschriften des BGB aF verweisen, da es sich um nicht mehr geltende Gesetze im Sinne von § 1409 Abs.1 BGB handelt ³⁾. Nach dem in § 1408 BGB niedergelegten allgemeinen Grundsatz der Vertragsfreiheit können aber die Ehegatten ihre güterrechtlichen Verhältnisse durch einen Ehevertrag regeln; sie müßten daher auf jeden Fall alle gewünschten Bestimmungen in den Ehevertrag aufnehmen, die der Güterstand nach BGB aF enthalten hat ⁴⁾.

Das Problem wo die Grenzen der Ehevertragsfreiheit zu ziehen sind, ist heute in der Literatur weitgehend geklärt ⁵⁾, so daß man sich im Rahmen einer steuerrechtlichen Dissertation mit der Wiedergabe des Ergebnisses begnügen kann: nach einhelliger Auffassung ist die Vereinbarung der allgemeinen Gütergemeinschaft ⁶⁾ und der Gütertrennung ⁷⁾ nach altem Recht möglich und zulässig, während der Güterstand der Verwaltung und Nutznießung nach h.M. nicht mehr vereinbart werden kann ⁸⁾. Gleiches gilt für die Errungenschafts- und Fahrnisgemeinschaft ⁹⁾.

1) Art.8 I Nr.3 Abs.1; Nr.5 Abs.1; Nr.6 und Nr.7 Gleichberg

2) Michaelis, aaO, S.4

3) vgl. statt aller: Clamer in NJW 1960,563 (564); Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1409 Anm.2.; Soergel-Siebert-Gaul, aaO,§140 RN3

4) vgl. statt aller: Bärmann in AcP (1958/59) 157,145 (201); Michaelis, aaO, S.5

5) Michaelis, aaO, S.4 ff m.w.N.

6) Michaelis, aaO, S.10

7) Michaelis, aaO, S.9 f

8) Körner, aaO, S.99 ff; Michaelis, aaO, S.7 ff; Soergel-Siebert-Gaul, aaO, § 1408 RN14; Bärmann in AcP (1958/59) 157,145 (201 ff)

9) Haegeler in Stbg 1970, 249 (253 und 254); Michaelis, aaO,

Ausländische Güterrechtsnormen hingegen können gemäß § 1409 Abs.2 BGB sogar dann vereinbart werden, wenn sie im Widerspruch zu zwingendem Inlandrecht stehen ¹⁾. Voraussetzung ist aber, daß ein Ehegatte entweder zur Zeit der Eheschließung oder des Ehevertrags-schlusses seinen Wohnsitz in dem Land hat, auf dessen geltendes Güterrecht verwiesen wird. ²⁾.

II. Der Güterstand bei Ausländern

1.) Vorbemerkung

Die Frage nach den einkommensteuerlichen Auswirkungen des Güterrechts bei Ausländern, die im Inland steuerpflichtig ³⁾ sind, ist schon deshalb problematisch, weil die rechtliche Ausgestaltung des Heimatgüterrechts von den Intentionen des deutschen Gesetzgebers abweichen können.

Anknüpfungspunkt für das deutsche Internationale Privatrecht ist die Staatsangehörigkeit des Ehemannes. Der Güterrechtsstatus wird vom Heimatrecht des Ehemannes bestimmt, von den Gesetzen des Staates also, dem er bei der Eheschließung angehört hat (Art. 15 EGBGB). Der Grundsatz der Unwandelbarkeit des Güterstandes ⁴⁾ wird weder durch einen Wechsel der Staatsangehörigkeit noch durch eine

Fortsetzung von S.7 FN 9): S.11 ff; Soergel-Siebert-Gaul, aaO, § 1408 RN 14; aA Clamer in NJW 1960, 563 (565); Bärmann in AcP (1958/59) 157,145 (20)

- 1) Soergel-Siebert-Gaul, aaO, § 1409 RN 7; Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1409 Anm.3.; vgl. Mot.IV.311
- 2) Die Folgen, die sich aus § 1409 Abs.2 BGB ergeben können, werden unten unter II. "Der Güterstand bei Ausländern" behandelt
- 3) Es ist im Rahmen dieser Darstellung ausgeschlossen, zunächst auf das Spezialgebiet der Vorschriften zur Vermeidung einer Doppelbestimmung einzugehen. Daher kann nur auf die Ausführungen von Littmann, Einkommensteuerrecht, § 1 RN 35 ff verwiesen werden (mit ausführlicher Literaturübersicht); vgl. auch Übersicht über Stand und Entwicklung im Doppelbesteuerungsrecht vom 1.I.1973 in StWK Gr.2 S.1553 f
- 4) Nach einhelliger Meinung ist Art. 15 EGBGB eine allseitige Kollisionsnorm, d.h. über ihren Wortlaut hinaus gilt sie für alle ausländischen Ehemänner, auch für die, die nicht in Deutschland leben oder deutsche Staatsbürger werden; vgl. statt aller: Erman-Marquardt, aaO, Art.15 Anm. 1.; Kegel, aaO, S.284; Raape, aaO, S.332 ff m.w.N.; Wolff, aaO, S.200

Schlechterstellung der Frau durch das ausländische Recht durchbrochen. Der Grundsatz der Gleichberechtigung gemäß Art.3 Abs.1 GG wird selbst dann nicht durch einen solchen Güterstand tangiert, wenn die Ehefrau Inländerin ist ¹⁾. Die Ehegatten können allerdings stets einen Ehevertrag schließen und ihre güterrechtlichen Verhältnisse deutschem Recht anpassen, wenn sie in der Bundesrepublik Deutschland ihren Wohnsitz haben oder der Ehemann deutscher Staatsangehöriger geworden ist. Ein Verbot durch das Heimatrecht, einen Ehevertrag abzuschließen, ist unbeachtlich (Art. 15 Abs.2 2. Halbsatz EGBGB). Der neue Ehevertrag freilich muß den Anforderungen des bürgerlichen Rechts genügen ²⁾.

Wie in den Kollisionsrechten der meisten Staaten so gilt auch im EGBGB der Grundsatz der Einheit des Güterrechts, d.h. es betrifft grundsätzlich ³⁾ mobiles und immobiles Vermögen gleichermaßen. Für andere Länder, insbesondere für die anglo-amerikanischen Staaten, gilt für Grundbesitz immer die *lex rei sitae*; der Heimatgüterstand hingegen findet keine Berücksichtigung ⁴⁾.

Zum Schutze des deutschen Rechtsverkehrs bestimmt Art.16 EGBGB, § 1412 BGB, daß bei ausländischen Ehegatten und Ehepaaren, die erst nach Eheschließung die deutsche Staatsangehörigkeit erworben haben, Dritten gegenüber Einwendungen gegen die Gültigkeit eines Rechtsgeschäfts aufgrund des ausländischen Güterrechts nur möglich sind, wenn dieser Güterstand wie ein durch Ehevertrag vereinbarter im Güterrechtsregister eingetragen oder dem Dritten bekannt ist ⁵⁾.

Neben diesen allgemeinen Vorschriften muß aber noch beachtet werden, daß Deutschland Vertragsstaat des Haager Ehewirkungsabkommens vom 17.VII.1905 ⁶⁾ ist.

Zwar sind - außer Deutschland - nur noch Italien, die Niederlande

1) BGH v. 5.II.1954 in FamRZ 1954, 110,111; BayObLG v. 6.X.1954 in BayObLG 1954, 225; Reithmann, aaO, RN 571

2) vgl. statt aller: Jayme, Spannungen, S.61

3) Sieht man einmal von den Art.27,28 EGBGB ab

4) Ausführlich Reithmann, aaO, RN 572 bis 574

5) Das Verfahren ist in den §§ 1558-1563 BGB geregelt; bei Kaufleuten i.V.m.Art.4 EGHGB

6) RGBI 1912, 453-475

und Rumänien an das Vertragswerk gebunden ¹⁾, aber durch seine Verkündung sind die Vertragsnormen innerstaatliches Kollisionsrecht geworden. Deutschland ist zur Anwendung des ausländischen Rechts verpflichtet; die Vorschriften des EGBGB sind insoweit irrelevant, insbesondere kann der ordre public (Art.30 EGBGB) nicht gegen solche Rechtsinstitute angewandt werden, die nach dem Haager Ehwirkungsabkommen vereinbart werden können ²⁾.

Im Gegensatz zu Art.15 Abs.2 2. Halbsatz EGBGB entscheidet das Heimatrecht darüber, ob ein Ehevertrag während der Ehe geschlossen werden kann (Art. 4 des Abkommens). Auch die Gültigkeit des Inhalts, die Wirkungen und die Form eines Ehevertrages richten sich nach dem Heimatrecht (Art. 5, 6 des Abkommens). Gleich dem EGBGB rekurriert das Haager Ehwirkungsabkommen auf die Staatsangehörigkeit des Mannes zur Zeit der Eheschließung und unterwirft sowohl bewegliches Vermögen als auch Immobilien ³⁾ seinem Heimatrecht (Art.2 Abs.1 des Abkommens). Eine Änderung der Staatsangehörigkeit ist auch ohne Einfluß auf das eheliche Güterrecht (Art.2 Abs.2 des Abkommens). ⁴⁾

Haben die Ehegatten aber eine neue, und zwar die gleiche Staatsangehörigkeit erworben, so muß in den Fällen der Art.4, 5 des Abkommens das Recht ihres neuen Heimatstaates angewendet werden (Art.9 Abs.1 des Abkommens). Wechselt nur ein Ehegatte die Staatsangehörigkeit, dann ist bezüglich der vorgenannten Artikel ihr letztes gemeinsames Heimatrecht zugrunde zu legen (Art.9 Abs.2 des Abkommens). Haben sie nie ein gemeinsames Heimatrecht besessen, dann gilt wieder das EGBGB, da dieser Fall nicht im Haager Ehwirkungsabkommen geregelt ist ⁵⁾.

1) Polen hatte zum 23.VIII.1972 den Vertrag gekündigt, vgl. Soergel-Siebert-Kegel, aaO, Art.16 Anh RN 1; Im Gegensatz zu Rumänien ist das Abkommen im Verhältnis zu Italien (BGBl 1955 II 188) und den Niederlanden (BGBl 1955 II 1) ausdrücklich wieder anzuwenden.

2) vgl. statt aller: Dölle in RabelZ 1951, 360 (386); Jayme, aaO, S.53 und 62 m.w.N.; Kegel, aaO, S.282 und 289 m.w.N.; Reithmann, aaO, RN 579

3) Art.7 bestimmt, daß die Vorschriften des Abkommens nicht auf solche Grundstücke angewendet werden können, die nach dem Gesetz der beleghenen Sache einer besonderen Güterordnung unterliegen. Art.7 ist also enger als Art. 28 EGBGB.

4) Bestritten ist die Anwendbarkeit des Abkommens für den Fall, daß nur ein Ehegatte Angehöriger eines Vertragsstaates ist, vgl. Dölle in RabelZ 1951, 360 (385 f), der Anwendbarkeit bejaht.

5) vgl. statt aller: Dölle in RabelZ 1951, 360 (386); Erman-Marquardt, aaO, Anh Art.15 Anm. 2. b)

Die grundsätzliche Anerkennung des ausländischen Güterrechts könnte zur Folge haben, daß sich auch solche Güterstände auf das Einkommensteuerrecht auswirken, die unserer Rechtsordnung von ihrer Systematik her fremd sind. Dieses Problem hat bisher weder einem Finanzgericht zur Entscheidung vorgelegen, noch hat es Beachtung in der Literatur gefunden.

2.) Güterstände der Vertragsstaaten des Haager Ehwirkungsabkommens

Während in Rumänien die Gütergemeinschaft zwingend vorgeschrieben ist ¹⁾, kennt die niederländische Rechtsordnung neben dem gesetzlichen Güterstand der Gütergemeinschaft noch die Gütertrennung, die Zugewinngemeinschaft und die Errungenschaftsgemeinschaft ²⁾, also Güterstände, die unserer Rechtsordnung entsprechen.

Anders die italienische Güterrechtsordnung, der außer den verheirateten unter den über 405 000 in der Bundesrepublik tätigen Arbeitnehmern ³⁾ auch noch andere, statistisch nicht erfaßte Ehepaare italienischer Nationalität unterworfen sind, die hier Einkünfte bzw. Vermögen haben. Unproblematisch ist nur der gesetzliche Güterstand, die Gütertrennung, und die "comunione degli utili e degli acquisti", eine Art Errungenschaftsgemeinschaft ⁴⁾. Daneben gibt es aber noch zwei weitere Vertragsgüterstände ⁵⁾: die in den Art.177 ff C.c. geregelte "dos" und das "patrimonio familiare" (Art.167 ff C.c.), die - im Gegensatz zu den anderen Güterständen - auch während der Ehe vereinbart werden können. Beiden Güterständen ist gemein, daß sie auch von Dritten begündet

1) Bergmann-Ferid, aaO, Bd.V, Rumänien, S.8; Boschan, aaO, S.427

2) Bergmann-Ferid, aaO, Bd.IV, Niederlande, S.18

3) vgl. Statistisches Jahrbuch, VIII B. 3. a) = S.129

4) Art.215 C.c.

5) Das italienische Recht läßt nur diese vier Güterstände zu (Art.162 Abs.3 C.c.); man kann diese Güterstände aber frei wählen und kombinieren; zwingend sind nur die Vorschriften über die "potestà maritale"; ferner kann nur die Errungenschaftsgemeinschaft, nicht aber eine andere Form der Gütergemeinschaft vereinbart werden, vgl. Jayme, Spannunge, S.62; auch sind sowohl Abänderungen von bestehenden Verträgen als auch der Abschluß eines Ehevertrages während der Ehe verboten (Art.162 Abs.2 C.c.), zusätzliche Vereinbarungen hingegen sind erlaubt ("aggiungere sì, modificare no"), vgl. Jayme, Spannungen, S.61

und vermehrt werden können ¹⁾. Während aber die "dos" dinglich i.d.R. der Frau zusteht ²⁾, ist das Familiengut ein Rechtsinstitut, das der wirtschaftlichen Sicherung der ganzen Familie dienen soll und an dem ein Dritter - so er will - sogar sein Eigentum an den eingebrachten Sachen (nur Wertpapiere und Grundstücke sind möglich) behält ³⁾. Das "patrimonio familiare" ist zweckgebundenes und unveräußerliches ⁴⁾ Familienvermögen, an dessen Früchten nicht der Dritte, wohl aber die Eheleute und deren Abkömmlinge partizipieren.

Beide Güterstände sollen auch nach der Familienrechtsreform weiterhin vereinbart werden können ⁵⁾.

3.) Andere mögliche Güterstände

Da es den Rahmen einer steuerrechtlichen Dissertation sprengen würde, sämtliche Güterstände aller Rechtskreise auf ihre unterschiedliche Ausgestaltung hin zu untersuchen, genügt es zunächst, die Güterstände aufzuzeigen, die in der Bundesrepublik aufgrund der Arbeitsmarktlage besonders häufig sind. Im übrigen kann man sich auf Denkmodelle beschränken.

- 1) Im Gegensatz zum "patrimonio familiare" darf der Ehemann die "dos" nicht vermehren oder begründen, da Schenkungen unter Ehegatten unzulässig sind, vgl. Jayme, Spannungen, S.61 f
- 2) Der Ehemann hat aber nicht ausschließbare Verwaltungsbefugnisse, vgl. Bergmann-Ferid, aaO, Bd.III, Italien, S.37 f
- 3) Bergmann-Ferid, ebenda; Luther, aaO, S.81
- 4) Diese Bindung entfällt bei Volljährigkeit des jüngsten Kindes; bei Kinderlosigkeit, im Falle der Auflösung der Ehe, vgl. Luther, aaO, S.81
- 5) Zunächst sollte sowohl das "patrimonio familiare" als auch das Totalsystem wegfallen, vgl. Jayme in FamRZ 1967, 537 (540); nunmehr wird Art.168 C.c. voraussichtlich folgende Fassung erhalten:
Abs. 1: "La proprietà dei beni costituenti il fondo patrimoniale spetta ad entrambi i coniugi, salvo che sia diversamente stabilito nell'atto di costituzione."
Abs. 2: "I frutti dei beni costituenti il fondo patrimoniale sono impiegati per i bisogni della famiglia."
Abs. 3:
(abgedruckt in quaderni della "rivista di diritto civile", appendice, S.305)

So gibt es etwa in der Türkei ¹⁾ und in der Schweiz ²⁾ neben der Gütertrennung und Gütergemeinschaft den Güterstand der Güterverbindung, in dem das eingebrachte Vermögen zu einem ehelichen Vermögen vereinigt wird. Bei Auflösung der Ehe ähnelt dieser Güterstand unserer Zugewinnsgemeinschaft: die Frau bekommt ihr Frauengut zurück, der Überschuß wird zwischen Mann und Frau im Verhältnis von 2/3 zu 1/3 geteilt; ist ein Verlust entstanden, trägt ihn der Mann, es sei denn, die Frau hat ihn verursacht ³⁾.

In Spanien ⁴⁾ gilt die "régimen de la sociedad legal de gananciales", eine Art Errungenschaftsgemeinschaft als gesetzlicher Güterstand; als Vertragsgüterstände kommen ein Dotalsystem, die Gütertrennung und die Gütergemeinschaft in Betracht ⁵⁾. Gleiches gilt für Portugal ⁶⁾.

Das jugoslawische Recht - ihm sind fast 470 000 hier lebende Arbeitnehmer unterworfen ⁷⁾ - kennt nur die Gütergemeinschaft ⁸⁾. Eine echte Singularität ist die Güterrechtsordnung von San Marino: hier können Eheleute ihren Güterstand "nach freiem Ermessen" wählen ⁹⁾. Danach kann also neben den bereits angeführten Güterständen der Güterstand der Verwaltung und Nutznießung vereinbart werden.

Als Denkmodell bietet sich zunächst ein dem "patrimonio familiare" nachempfundener Güterstand an, der die Früchte der Güter neben den Ehegatten und deren Kindern auch den Verwandten in aufsteigender Linie zukommen läßt. Solche Güterstände weisen freilich schon mehr vereins- bzw. gesellschaftsrechtliche Strukturen auf, da nach

1) In der BRD arbeiten 424 274 türkische Arbeitnehmer, vgl. Statistisches Jahrbuch, VIII B. 3. a = S.129

2) Ca. 9 000 Bürger schweizerischer Nationalität arbeiten in der BRD, vgl. Statistisches Jahrbuch, ebenda

3) Bergmann-Ferid, aaO, Bd. VI, Türkei, S.25; Bd. V, Schweiz, S.29

4) Aus Spanien kommen 183 636 Arbeitnehmer, vgl. Statistisches Jahrbuch, ebenda

5) Bergmann-Ferid, aaO, Bd. V, Spanien, S. 39

6) Bergmann-Ferid, aaO, Bd. V, Portugal, S. 48

7) vgl. Statistisches Jahrbuch, ebenda

8) Bergmann-Ferid, aaO, Bd. III, Jugoslawien, S.17 f

9) Boschan, aaO, S.441

unseren Vorstellungen zum Güterrecht all die Vorschriften zu rechnen sind, die - außer der Regelung der Geschäftsfähigkeit und Verpflichtungsmacht der Ehefrau - "ein Miteigentum ein Mitverfügungsrecht, ein Nutzungsrecht oder ein Sicherungsrecht des anderen Ehegatten begründen und deshalb die Alleinverfügungsmacht des Ehegatten an seinem eingebrachten oder in der Ehe erworbenen Gut beschränken" ¹⁾.

Denkbar, aber soweit ersichtlich noch nicht von einem Staat kodifiziert, wäre eine "Güterrechtsordnung", der ein agnatisches Familienrecht zugrunde liegt, und dementsprechend entweder sämtliche Vermögensmassen und Einkünfte einem Dritten, etwa dem Familienoberhaupt, oder aber allen Familienmitgliedern zur gesamten Hand zugewiesen werden.

Eine Vereinbarung, daß sämtlicher Erwerb nach Eheschließung beiden Ehegatten zu Bruchteilen zusteht, kann nicht getroffen werden. Diese Vereinbarung würde dingliche Wirkung haben, z.B. müßte bei Erwerb von Eigentum durch einen Ehegatten automatisch Miteigentum des anderen entstehen. Ein solcher gesetzlicher Eigentumsübergangsgrund ist im Bürgerlichen Gesetzbuch aber nicht vorgesehen: das Güterrecht kennt keine Bruchteilsgemeinschaft. Nach den allgemeinen Bestimmungen kann eine Mitberechtigung nach ideellen Bruchteilen (§§ 741 ff BGB) nur durch rechtsgeschäftliche Übertragung einzelner Gegenstände entweder vom Veräußerer an beide Ehegatten oder von einem Ehegatten an den anderen eingeräumt werden. Eine solche Regelung ist daher weder durch generellen noch durch speziellen Ehevertrag möglich ²⁾.

III. Der Güterstand von Vertriebenen und Flüchtlingen

Genau wie Ausländer würden auch Vertriebene und Flüchtlinge aus der

1) Reithmann, aaO, RN 580

2) vgl. Gernhuber, aaO, §32 III. 3) u. 4)

DDR ihren ausländischen oder ostzonalen Güterstand beibehalten ¹⁾.

Durch das Gesetz über den ehelichen Güterstand von Vertriebenen und Flüchtlingen vom 4.VIII.1969 (BGBl. 1969 I 1067) wurde aber bestimmt, daß, wenn beide Ehegatten in der Bundesrepublik leben, für sie vom 1.X.1969 an statt des auswärtigen gesetzlichen Güterstandes derjenige der Bundesrepublik gilt (§ 1 Abs.1 d.G.), es sei denn, sie hätten ihr Heimatgüterrecht im Güterrechtsregister eintragen lassen (§ 1 Abs.2 d.G.). Bis zum 31.XII.1970 hatte ferner jeder der betroffenen Eheleute die Möglichkeit, durch einseitige Erklärung gegenüber jedem Amtsgericht (§ 4 d.G.) den bisherigen gesetzlichen Güterstand beizubehalten (§ 2 d.G.). Diese Regelung gilt für alle Vertriebenen und DDR-Flüchtlinge im Sinne von §§ 1,3 und 4 Bundesvertriebenengesetz (BGBl 1961 I 1883) sowie für alle Zuwanderer aus der DDR (§ 1 Abs.1 d.G.). Gemäß § 3 d.G. tritt für alle seit dem 1.X.1969 in die Bundesrepublik zugezogenen Vertriebenen und DDR-Flüchtlinge der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft 4 Monate nach Zuzug ein; jeder Ehegatte kann aber binnen Jahresfrist durch Erklärung gegenüber dem Amtsgericht den bisherigen auswärtigen Güterstand beibehalten.

Als DDR-Flüchtlinge würden die Eheleute dann gemäß §§ 13 ff FGB (GBI 1966 I 1; für Ostberlin: Übernahme-VO v. 28.1.1966, VO-BI.I 117) in der "Eigentums- und Vermögensgemeinschaft" leben, was unserer Errungenschaftsgemeinschaft entspricht ²⁾. Für Eheleute, die in Polen domiziliert waren, gilt als gesetzlicher Güterstand die Gütergemeinschaft auf Zugewinn bzw. als Wahlgüterstände die Gütertrennung oder eine nach polnischem Recht mögliche modifizierte Gütergemeinschaft ³⁾.

1) Bürgel in NJW 1969, 1838; Erman-Bartholomeyczik, aaO, Einl § 1363 Anm. VII. 2.; BGH v. 21.VI.1963, BGHZ 40,32; a.A. Raape, aaO, S.338 f: nach seiner Auffassung war bei DDR-Bürgern das Recht der BRD immer ex nunc anzuwenden, mithin also deren ostzonaler Güterstand wandelbar, da zwischen der Rechtsordnung der BRD und der DDR keine Parität besteht, was für den Grundsatz der Unwandelbarkeit Voraussetzung ist.

2) Soergel-Siebert-Kegel, aaO, Art.16 EGBGB RN 50

3) Boschan, aaO, S.392 f

C Die Bedeutung des Güterrechts für die Einkommensteuer

I. Von der Haushaltsbesteuerung zur Individualbesteuerung

Warum können sich diese Güterstände auf die Einkommensteuer auswirken? Welchen Einfluß haben diese Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts auf die Verteilung von steuerlichen Vergünstigungen?

Die Beantwortung dieser Fragen ist eng mit dem System der Einkommensbesteuerung bei Ehegatten verknüpft, einem System, das nur seit etwas mehr als 15 Jahren kodifiziert ist.

Früher - bis zum Spruch des Bundesverfassungsgerichtes vom 17. I. 1957 betreffend die sog. Haushaltsbesteuerung ¹⁾ - war eine Zusammenveranlagung dann bindend vorgeschrieben, falls beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig waren und nicht dauernd voneinander getrennt lebten. Beide Voraussetzungen mußten mindestens vier volle Monate im Kalenderjahr gegeben sein (§ 26 EStG 1951 ²⁾). Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts bedeutete diese Art der Veranlagung - trotz einiger nachträglich normierten steuerlichen Erleichterungen ³⁾ - eine Benachteiligung der Verheirateten gegenüber der Einzelveranlagung der Nichtverheirateten, da das zusammenveranlagte Einkommen beider Ehegatten zusammengerechnet und damit automatisch von der Progression des Steuertarifs erfaßt wurde ⁴⁾. Die Haushaltsgemeinschaft galt in gleicher Weise als ein Steuersubjekt wie die nicht verheiratete Einzelperson ⁵⁾; eine Fiktion, auf die der Güterstand der betroffenen Ehegatten keinen Einfluß haben konnte ⁶⁾.

Auch Rechtsverhältnisse zwischen Ehegatten wurden nicht anerkannt. Der Bundesfinanzhof begründete seine ablehnende Haltung mit "der das Steuerrecht beherrschenden sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise", der zugrunde liege, "daß Ehegatten, die zusammen-

1) BVerfG 6, 55; BStBl 1957 I 193

2) BGBI 1952 I 33

3) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 RN 1

4) BStBl 1957 I 193 (196 f)

5) Grass, Ehegattenbesteuerung, B 74; Theis, Ehegattensteuer, S. 21

6) vgl. statt aller: Grass, Ehegattenbesteuerung, B 112; Lenski in BB 1957, 1236 (1239f); ders. in StbJb 1957/58, S. 193 (200); Theis, Ehegattensteuer, S. 22

leben, eine natürliche Einheit" bilden und auch "in einen Topf" wirtschaften ¹⁾. "Auf Grund der aus der Lebenserfahrung gewonnenen Erkenntnis" lehnte der I. Senat Ehegattenarbeitsverträge ab. Nach seiner Auffassung fiel die Mitarbeit in den "Rahmen der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft" ²⁾.

Relevant wurde die Frage nach der Bedeutung der Güterstände für das Einkommensteuerrecht erst dann, falls die Ehegatten getrennt lebten respektive nur ein Ehegatte unbeschränkt steuerpflichtig war, und dementsprechend eine getrennte Veranlagung durchgeführt werden mußte.

Danach war jeder Ehegatte mit seinem eigenen Einkommen zu veranlagern. Welche Einkünfte dem Mann und welche seiner Ehefrau zuzurechnen waren, entschied "sich nach dem ehelichen Güterrecht und den Vorschriften des bürgerlichen Rechts" ³⁾: keine Begründung, keine Ausnahme für diesen Grundsatz. Zu Beginn der fünfziger Jahre war es offenbar selbstverständlich, daß das Steuerrecht an das Güterrecht anknüpfen müsse.

Mit der gleichen Selbstverständlichkeit hatte schon Strutz ⁴⁾ ³² Jahre vorher geschrieben: "Was zum Einkommen des Ehemannes und was zum Einkommen der Ehefrau gehört, richtet sich nach dem zwischen den Ehegatten obwaltenden ehelichen Güterrecht". Auch für Strutz bedurfte die Korrelation Güterrecht - Einkommensteuerrecht keiner Erklärung; ja, diese Frage wurde im damaligen führenden Schrifttum einhellig beantwortet, ohne daß auch nur einem Gericht oder einem Vertreter der Lehre Zweifel an dem Grundsatz gekommen wären ⁵⁾.

Durch den Beschluß des Bundesverfassungsgerichts war § 26

-
- 1) Urteil v. 25.IX.1956, BStBl 1957 III 2 (3); vgl. auch RFH v. 7.V.1930, RStBl 1930, 671 (673); v.12.XI.1930, Stw 1931 Nr.33; v. 9.VII.1931, RStBl 1931, 820; BFH v. 14.II.1956, BStBl 1956 III 233
- 2) BFH v. 25.IX.1956, ebenda; vgl. auch Hohlfeld in StbJb 1958/59, S.239 (240); zwischen getrennt lebenden Ehegatten freilich sollen damals aber schon Arbeitsverhältnisse anerkannt worden sein, vgl. Priese, aaO, S. 28
- 3) Blümich-Falk; aaO, 6. Aufl., § 26 Anm. 6:
- 4) aaO, § 22 Anm. 17
- 5) vgl. Bühler, aaO, § 26 RN 9; Kirch-Mager in DStZ 1948, 46 ff; Lademann-Lenski-Brockhoff, aaO, § 26 a Anm. 7; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 3; Schandalik-Osthelder in BB 1960, 321 (322) m.w.N.

ESTG 1951 obsolet ¹⁾. Der erkennende I. Senat klassifiziert die Fiktion der Einheit der Ehegatten als systemfremd, da es gegen das im Einkommensteuerrecht herrschende Prinzip der Individualbesteuerung zum Nachteil von Eheleuten verstoße, einem Prinzip, "das auf der progressiven Besteuerung des einzelnen Steuerpflichtigen" basiere ²⁾. Die Haushaltsbesteuerung könne nicht damit gerechtfertigt werden, daß durch eine gemeinsame Haushaltsführung die Leistungsfähigkeit der Ehegatten erhöht werde, da eine solche "Möglichkeit von Einsparungen in der Lebenshaltung" "im gesamten übrigen Einkommensteuerrecht als Faktor der Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt" werde ³⁾. Letztlich verstoße die vom Gesetz neben der Erzielung von Steuereinnahmen bezweckte Wirkung, die Ehefrau vom Erwerbsleben fernzuhalten, gegen Art. 6 Abs.1 GG und gegen Art. 3 Abs. 2 und 3 GG ⁴⁾, da die Frau die "gleichen rechtlichen Chancen" haben müsse, ein "marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen wie jeder männliche Staatsbürger" ⁵⁾.

1) Das Bundesverfassungsgericht hatte gem. Art.94 Abs.2 GG, § 31 Abs.2 in Verbindung mit § 13 Nr.3 BVerfGG mit Gesetzeskraft entschieden

2) BStBl 1957 I 193 (196)

3) BStBl 1957 I 193 (199)

4) BStBl 1957 I 193 (200 f)

5) BStBl 1957 I 193 (201); aus den gleichen Gründen hat das BVerfG mit Beschluß v. 30.VI.1964 (BStBl 64 I 488) die Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern für verfassungswidrig erklärt. Nach Ansicht des Gerichts lag die Verfassungswidrigkeit im System begründet, das grundsätzlich zu einer steuerlichen Mehrbelastung der zusammen veranlagten Familienmitglieder führte, die auch durch die Gewährung von Freibeträgen nicht ausgeglichen werde.

Interessant ist in diesem Zusammenhang ein Vergleich mit den §§ 26 ff des österreichischen EStG, die zuletzt durch die Einkommensteuernovelle v. 15.XII.1960 geändert worden sind (BGBl von Österreich 1960, S.2222). Hier gilt nach wie vor die Haushaltsbesteuerung. § 27 Abs.4 fingiert, daß durch Heirat sogar dann ein Haushalt entsteht, wenn die Eheleute nicht zusammen wohnen; ferner sind der Haushaltsbesteuerung auch nichtverheiratete unterworfen, falls ihre Lebensgemeinschaft "in wirtschaftlicher Hinsicht gleich einer Ehe eingerichtet ist" (§ 26 Abs.2). Ergibt sich bei der Zusammenrechnung eine geringere Steuerbelastung als bei einer getrennten Besteuerung, dann werden die Eheleute getrennt besteuert. Gegen diese Regelung ist bereits viermal - soweit ersichtlich - der Verfassungsgerichtshof angerufen worden. In allen Entscheidungen wurde aber die Verfassungsmäßigkeit der Haushaltsbesteuerung bejaht, vgl. Erkenntnisse u. Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofs v. 28. VI.1962, Bd.27 Nr.4239; v. 8.X.1963, Bd.28 Nr. 4542; v. 27.XI.1964, Bd.29 Nr. 4848; v. 7.VI.1969, Bd.34 Nr. 5954

Der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts mußte der Gesetzgeber Rechnung getragen.

Zunächst durch eine bis zum 31.XII.1957 befristete Übergangsregelung ¹⁾ und dann durch das Steueränderungsgesetz vom 18.VII. 1958 ²⁾ wurde für zusammenlebende Ehegatten ein Wahlrecht eingeführt zwischen getrennter Veranlagung unter Anwendung des Grundtarifs und der Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splittingtarifs nach § 32 a Abs.2 EStG, also der Halbierung des Einkommens und der Verdoppelung der sich aus der Hälfte des Einkommens ergebenden Einkommensteuer. Diese Grundkonzeption besteht bis heute; sie wurde zuletzt durch das 1. StÄndG 1968 vom 20.II.1969 ³⁾ in nachfolgender Weise modifiziert:

Danach wird den Ehegatten das Wahlrecht für eine Veranlagungsart dann eingeräumt, falls beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben. Die beiden Voraussetzungen müssen entweder zu Beginn des Veranlagungszeitraumes vorgelegen haben oder im Verlaufe des Veranlagungszeitraumes eingetreten sein (§ 26 Abs.1 EStG). Sie können dann zwischen getrennter Veranlagung (§ 26 a EStG), Zusammenveranlagung (§ 26 b EStG) und - als novum - der besonderen Veranlagung (§ 26 c EStG) wählen. Letztere Veranlagungsart ist aber nur im Veranlagungszeitraum der Eheschließung möglich.

Während das Wahlrecht hinsichtlich der getrennten Veranlagung für beide Ehegatten als ausgeübt gilt, wenn einer der Ehegatten sie beantragt, kommen die Zusammenveranlagung und die besondere Veranlagung nur in Betracht, wenn beide Ehegatten sich dafür entscheiden (§ 26 Abs.2 EStG). Geben die Ehegatten keine Erklärung ab, welche Art der Veranlagung sie beantragen, wird vom Gesetz fingiert, daß sie zusammen veranlagt werden wollen (§ 26 Abs.3 EStG). Für den Fall der Auflösung der Ehe - sei es durch Tod oder durch Scheidung - bestimmt § 26 Abs.1 Satz 2 EStG, daß das Wahlrecht dann nicht mehr ausgeübt werden kann, wenn einer der Ehegatten in dem selben Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat, obwohl bei ihm und dem

1) Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v. 26.VIII. 1957, BGBl 1957 I 848

2) BGBl 1958 I 473; BStBl 1958 I 412

3) BGBl 1969 I 141; BStBl 1969 I 116

neuen Ehegatten die Voraussetzungen ebenfalls vorliegen. In diesem Fall kann nur der Ehegatte der alten Ehe, der nicht mehr geheiratet hat, für sich allein nach der Splittingtabelle besteuert werden, so die Voraussetzungen des Wahlrechts für die alte Ehe zunächst bestanden haben (§ 32 a Abs.4 EStG). Ferner wird eine Einzelveranlagung nach dem Splittingtarif dann verwitweten Personen für das Jahr des Todes ihres Ehegatten und im darauf folgenden Jahr (bis 1969) bzw. nur im darauf folgenden Jahr (ab 1970) gewährt, wenn sie kinderlos sind, oder wenn sie einen Kinderfreibetrag (§ 32 Abs.2 EStG) für ein Kind erhalten haben, das aus der Ehe mit dem verstorbenen Ehegatten hervorgegangen ist oder für das mindestens einer der Ehegatten auch in dem Jahr, in dem der Ehegatte gestorben ist, einen Kinderfreibetrag erhalten haben (§ 32 a Abs.3 EStG).

Liegen die Voraussetzungen des § 26 EStG nicht vor, so werden sie wie zwei ledige Einzelpersonen besteuert ¹⁾.

Wie aber ist nun das vom Bundesverfassungsgericht geforderte Prinzip der Individualbesteuerung vom Gesetzgeber verwirklicht worden?

Für die getrennte Veranlagung bestimmt § 26 a Abs.1 EStG, daß jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen sind ²⁾; eine Wiederholung des in § 2 Abs.1 EStG und in § 25 Abs.1 EStG aufgestellten Grundsatzes, wonach der Steuerpflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Einkommen veranlagt wird, das er in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Bei der Zusammenveranlagung werden die Einkünfte zwar zusammenge-rechnet (§ 26 b S.2 EStG), zuvor werden sie aber gesondert ermittelt. Anders als bei der Haushaltsbesteuerung bedeutet die Zusammenveranlagung nur noch eine rechnerische Zusammenfassung zu einem Einkommen ³⁾, wobei freilich durch das Splitting die Feststellung der Herkunft der Einkünfte praktisch am Bedeutung verloren hat ⁴⁾.

1) vgl. statt aller: Falk in DStZ (A) 1957, 225 (227); Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 Anm.6.; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 59

2) Sowohl dieser Grundsatz als auch seine Ausführung hat das BVerfG durch Beschluß v.14.IV.1959, BStBl 1959 I 204 als mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt.

3) vgl. statt aller: BFH v. 18.IV.1958, BStBl 1958 III 294; Fella in StW 1971, 177 (178); Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b Anm.1.; Grass, Ehegattenbesteuerung, B 245; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 b RN 1; Theis, Ehegattensteuer, S.21 und 28; EStR 1969 Abschnitt 174 b

4) vgl. statt aller: Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b 2.; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 93

Schließlich normiert § 26 c EStG, daß nach der besonderen Veranlagung die Ehegatten so behandelt werden müßten, als ob sie unverheiratet wären. Die Feststellung, wer die Einkünfte bezogen hat, ist damit auch hier notwendig ¹⁾.

Somit werden unabhängig davon, für welche Art der Veranlagung sich die Ehegatten auch entscheiden, die Einkünfte immer selbständig ermittelt; die Art der Veranlagung ist für die Beurteilung der Frage, welchem Ehegatten die Einkünfte zuzurechnen sind, ohne Bedeutung; sie ist nur für den Steuertarif relevant, mithin nur eine technische Regelung, die nichts an dem Grundsatz der Individualbesteuerung ändert: ob die Steuerpflichtigen verheiratet sind oder nicht, ist für die Einkunftsermittlung grundsätzlich unerheblich; die Trennung in der Einkunftssphäre erfordert immer eine Aufteilung der Einkünfte ²⁾.

Insoweit sind also die Forderungen des Bundesverfassungsgerichts erfüllt worden.

II. Die Auswirkungen der Individualbesteuerung

1.) Der Begriff "bezogene Einkünfte"

Durch die Verwirklichung des Prinzips der Individualbesteuerung ist jeder Ehegatte im Sinne des § 1 EStG für sich steuerpflichtig; kann jeder Ehegatte eigene Einkünfte und eigenes Einkommen haben ³⁾. Es stellt sich daher immer die Frage, welchem Ehegatten die der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte (§ 2 Abs.3 EStG) zuzurechnen sind, welche Einkünfte er bezogen hat.

1) vgl. statt aller: Fella in StW 1971, 177 (179); Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 c RN 2; Kleinsorge-Tullius in StW 1969, 49 (52); EStR 1969 Abschnitt 175

2) vgl. statt aller: Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 Anm. 2.; Grass, Ehegattenbesteuerung, B 76 und B 254; Plückebaum in StWK Gr. 4 695 (700); Theis, Ehegattensteuer, S.20

3) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 59

Daß hierunter nur entstandene Einkünfte, also Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständige Arbeit (§ 2 Abs.4 Nr.1 EStG), bzw. zugeflossene Einkünfte (Überschuß) aus den übrigen Einkunftsarten (§ 2 Abs.4 Nr.2 EStG) gemeint sind, ist "selbstverständlich" ¹⁾: niemand muß ein Einkommen versteuern, das tatsächlich einem anderen zugeflossen ist ²⁾. Die Begriffe - Gewinn bzw. Überschuß einerseits und bezogene Einkünfte andererseits - haben verschiedene Funktionen; die Gewinnermittlung in ihrer Grundform gemäß § 4 Abs.1 EStG ist nichts anderes als ein Bestandsvergleich, der in Intervallen vorgenommen wird ³⁾. Gleiches gilt auch für den Überschuß. Diese Begriffe dienen, wie Grass ⁴⁾ es formuliert hat, "der zeitlichen Abgrenzung", während der Begriff der bezogenen Einkünfte die "persönliche Abgrenzung" meint, die "im Verhältnis der Ehegatten untereinander" vorgenommen werden muß. Danach kommt es nur darauf an, daß den Ehegatten Einkünfte entstanden bzw. zugeflossen sind. Die praktisch fast unmögliche Feststellung der Einkommensverwendung, welcher Ehegatte letztlich nun über die durch die Einkünfte erworbenen Vermögenswerte verfügen kann oder für wessen Schulden die Werte haften, ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung. Nur das Beziehen, Erzielen bzw. Erwerben von Einkünften ist für die Einkommensbesteuerung relevant; was dann mit diesen Einkünften geschieht, ist ein in der Vermögenssphäre der Ehegatten liegender Vorgang. Man denke nur an den Fall, daß der Ehemann den Mietzins für ein seiner Frau gehörendes Haus auf sein Konto überwiesen bekommt. Zugerechnet werden die Einkünfte immer nur demjenigen, dem sie rechtlich auch zustehen, und nicht, wem sie tatsächlich unter Umständen zugeflossen sind ⁵⁾.

Unbestritten ist, daß diese materiellrechtliche Einkunftszurechnung nach objektiven Gesichtspunkten beurteilt werden muß und daß die persönliche Zurechnungsfrage der Privatautonomie der Steuerpflich-

1) so Grass, Ehegattenbesteuerung, B 81; vgl. auch Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 94 ff

2) vgl. statt aller: RFH v. 6.IX.1939, RStB1 1939 1008; BFH v. 1.VIII.1968, BStB1 1968 II 740; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 95

3) Theis, Steuerrecht, EinkSt S.40

4) Ehegattenbesteuerung, B 81

5) Grass, ebenda; vgl. auch FG München v. 14.III.1958, EFG 1958, 274 (275); Theis, Ehegattensteuer, S.22 f

tigen entzogen ist ¹⁾. Ebenso unbestritten ist aber auch, daß Steuerpflichtige vor Entstehung des Steueranspruches Vereinbarungen treffen können, nach denen der Steueranspruch in der Person des einen oder des anderen Steuerpflichtigen entsteht. Entscheidender Anknüpfungspunkt für die persönliche Einkunfts- bzw. Einkommenszurechnung ist ²⁾ immer die Verwirklichung des einkommensteuerlichen Tatbestandes .

2.) Die Frage, welchem Ehegatten Einkünfte zuzurechnen bzw. Wirtschaftsgüter zuzuordnen sind.

a) Die Bedeutung der Zurechnung

Die Frage, nach welchen Bestimmungen sowohl Wirtschaftsgüter, also "wirtschaftliche Werte, die nach der Verkehrsanschauung einer selbständigen Bewertung zugänglich sind" ³⁾, als auch Einkünfte einer bestimmten Person eindeutig zugeordnet werden, ist für das deutsche Einkommensteuerrecht in dreifacher Weise von Bedeutung ⁴⁾:

Bei der Berechnung der Einkommensteuer werden nicht nur die persönlichen Lebensverhältnisse des Steuerpflichtigen und die Höhe seiner Einkünfte, sondern auch deren Art berücksichtigt, was allein schon zu unterschiedlicher Besteuerung führen kann, da Vergünstigungen, die an das Vorliegen bestimmter Einkünfte geknüpft werden, grundsätzlich nur dann gewährt werden können, wenn der die Voraussetzung der Vergünstigungsvorschrift erfüllende Steuerpflichtige auch Bezieher der entsprechenden Einkünfte ist. Somit können auch im Falle der Zusammenveranlagung jedem Ehegatten die einkunftsbezogenen Vergünstigungen zugesprochen werden, falls er die Voraussetzungen in seiner Person erfüllt ⁵⁾. Mit der Beantwortung der Frage, welchem Ehegatten die Einkünfte zuzurechnen sind, wird keinem bloßen veranlagungstechnischen Formalismus genügt, von ihr hängt vielmehr eine für die Steuerpflichtigen höchst bedeutsame

1) vgl. statt aller: Grass, Ehegattenbesteuerung, B 80; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 94

2) vgl. Littmann, ebenda; Wendt in FR 1968, 299

3) Rössler, aaO, S.527; der Begriff ist schwer faßbar und daher umstritten, vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, §§ 4,5 RN 327 ff

4) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 93

5) vgl. statt aller: Görbing in DStZ (A) 1958, 217 (219); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 257; Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b 2. b); Plückerbaum in StWK Gr.4, 695 (702); Theis, Ehegattensteuer, S.37

Rechtsfolge ab, da solche einkunftsbezogenen Vergünstigungen wegen der getrennten Einkunftsermittlung jedem gefährdet werden müssen, der entsprechende Einkünfte bezieht und auch die anderen Voraussetzungen der Gewährung erfüllt. Falls die Vergünstigungsvorschrift nicht etwas anderes vorschreibt oder der Zweck der Norm eine Abweichung gebietet, können unter Umständen beide Ehegatten die Steuervorteile in Anspruch nehmen. Deutlicher wird diese Gesetzestechnik, falls die Eheleute zusammenveranlagt werden: die Einheit in der Einkommenssphäre läßt es grundsätzlich als unbedeutend erscheinen, ob der Ehegatte, der die Voraussetzungen von Vorschriften erfüllt, die zu Kürzungen am Einkommen führen, auch eigene Einkünfte bezogen hat. Anders bei einkunftsbezogenen Vergünstigungen: sie sind an den "Bezieher" gebunden; werden solche Vergünstigungen von einem Ehegatten etwa deshalb nicht voll ausgenutzt, weil seine Einkünfte, auf die sie sich beziehen, nicht hoch genug sind, dann kann der nicht ausgenutzte Teil nicht von seinem Ehepartner beansprucht werden, falls dieser entsprechende Einkünfte bezogen hat.

Bei der Beantwortung der Zurechnungsfrage kommt es also zunächst darauf an, welchem Ehegatten nach welchen Vorschriften Einkünfte bzw. Wirtschaftsgüter, zu denen u.U. mehrere Personen Rechtsbeziehungen haben, zuzurechnen sind.

b) Die steuerrechtlichen Zurechnungsvorschriften

Das Steuerrecht selbst bietet nur zwei Zurechnungsvorschriften an:

Zunächst § 28 EStG betreffend die fortgesetzte Gütergemeinschaft: danach gelten Einkünfte, die in das Gesamtgut fallen, als Einkünfte des Überlebenden Ehegatten, wenn dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist. Mit dieser Zurechnungsvorschrift hat der Gesetzgeber einmal dem wirtschaftlichen Übergewicht des Überlebenden Ehegatten Rechnung getragen, da dieser gemäß § 1487 Abs.1 2. Halbsatz BGB das Gesamtgut allein verwaltet, zum anderen vermeidet die Regelung Aufteilungsschwierigkeiten¹⁾. Letztere treten dann freilich auf, wenn der Überlebende Ehegatte nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist oder eine Gewinnaufteilung nach Bruchteilen vereinbart wurde²⁾.

1) vgl. Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368)

2) vgl. Bieler in NWB Fach 3, 2639 (2642); Littmann, Einkommensteuerrecht, § 28 RN 2; Vogel in StWK Gr.4, 745 (752)

Für die steuerliche Beurteilung von Sicherungsübereignungen, Treuhandverhältnissen, Eigenbesitz und Gesamthandsgemeinschaften gilt § 11 StAnpG. Diese Zurechnungsvorschrift, gleichsam der "gesetzgeberische Niederschlag" der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise ¹⁾, findet ausdrücklich nur Anwendung, "soweit nichts anderes bestimmt ist", soweit die wirtschaftliche Betrachtungsweise reicht, "nach der für die steuerliche Beurteilung nicht die äußere Rechtsgestaltung", die formelle Rechtslage, "sondern der innere Kern der Dinge, ihre wirtschaftliche Bedeutung maßgebend ist": die wirtschaftliche Vermögenszugehörigkeit ²⁾. Dementsprechend werden in § 11 Nr. 1 bis 4 StAnpG - entgegen der zivilen Rechtslage - dem Sicherungsgeber, dem Treugeber bzw. dem Eigenbesitzer die Wirtschaftsgüter zugerechnet. § 11 Nr. 5 StAnpG hingegen weist die Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten so zu, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. § 11 Nr. 5 StAnpG will kein "spezielles Recht" schaffen, "sondern nur die zivilrechtlich unklaren Beteiligungsverhältnisse im wirtschaftlichen Sinne deuten" ³⁾. Mit dieser Aufzählung macht der Gesetzgeber deutlich, daß es ihm auf den inneren Gehalt der betreffenden Verhältnisse ankommt; der äußeren Gestaltung hingegen mißt er nur eine sekundäre Bedeutung bei ⁴⁾.

c) Die Zurechnungsfrage und Privatrecht

aa) Die vom Steuerrecht gebotenen Möglichkeiten und Grenzen für das Güterrecht

Nach welchen Bestimmungen soll bezüglich der nicht im Steuerrecht geregelten Fälle eine Festlegung bestimmter Einkünfte und Wirtschaftsgüter auf bestimmte Personen erfolgen? Hier zeigt sich die Nahtstelle zwischen Privatrecht und Steuerrecht!

1) Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (324)

2) Müller/Carsten/Ihle in WP 73, 1869 (1886); vgl. statt aller: Tipke-Kruse, aaO, § 11 StAnpG RN 1; Spanner in Hübschmann-Hepp-Spitaler, aaO, § 11 StAnpG RN 2 c; Jahrmarkt in StWK Gr.2, 1253 (1259)

3) Grass, Ehegattenbesteuerung, B 102

4) Jahrmarkt in StWK Gr.2, 1553 (1559)

Mangels anderer Vorschriften kann man mit Kenntnis der Eigentumsverhältnisse und des jeweiligen Güterstandes die Wirtschaftsgüter dem einen oder anderen oder beiden Ehegatten zuordnen bzw. auch die Frage der Zurechnung der Einkünfte eindeutig entscheiden. Das Steuerrecht kennt weder einen besonderen Eigentumsbegriff ¹⁾, noch regelt es ausdrücklich Güterrechtsverhältnisse, Sieht man einmal von den in § 11 Nr. 1-4 StAnpG normierten Fällen ab, für die man den Begriff "wirtschaftliches Eigentum" ²⁾ geprägt hat, so gebietet das Steuerrecht grundsätzlich für die Beurteilung von Tatbeständen und Sachverhalten ³⁾ die Beachtung des Zweckes und der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze sowie die Berücksichtigung der Entwicklung der Verhältnisse. Diese sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise ist in § 1 Abs.2 und 3 StAnpG sowohl als Auslegungsprinzip für Gesetze als auch als Wertungsprinzip für Tatsachen normiert und findet ihre Parallele etwa in den §§ 133, 157, 242 BGB ⁴⁾. Die Notwendigkeit dieser generalklauselartig gefaßten Vorschrift besteht darin, daß die Einzelsteuergesetze zwar meist an die äußere Form anknüpfen, den wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhalts aber erfassen wollen. Mit Hilfe der Auslegungs- bzw. Wertungsprinzipien soll immer der wirklichen Sach- und Rechtslage Geltung verschafft werden, soll dort eingegriffen werden können, wo

1) vgl. statt aller: Grass, Ehegattenbesteuerung, B 83

2) Dieser Begriff ist kaum exakt zu fassen bzw. systematisch zu klären. Seine Berechtigung besteht darin, daß eine Abweichung von der zivilrechtlichen Eigentumslage dann geboten ist, "wenn die Einkommensquelle wirtschaftlich einem anderen zuzurechnen ist", Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 101; daß hierzu die in § 11 StAnpG angeführten Tatbestände nicht ausreichen, ist unbestritten, vgl. Leasing-Urteil des BFH v. 26.I.1970, BStBl 1970 II 264; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 102, mit ausführlicher Literaturübersicht; nach seiner Auffassung "sollte man dem Gedanken näher treten, den Begriff über Bord zu werfen, und sich darauf zu beschränken, die Umstände des Einzelfalls herauszuarbeiten und hervorzuheben, die es rechtfertigen, steuerlich das Einkommen abweichend von der bürgerlichrechtlichen Lage einer anderen Person zuzuordnen ..."

3) § 1 Abs.3 StAnpG ist zumindest mißverständlich formuliert worden, da hier der Begriff Tatbestand als Synonym für Sachverhalt gebracht wird, vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, vor § 1 RN 47; Spanner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO, § 1 StAnpG RN 19

4) Littmann, Einkommensteuerrecht, vor § 1 RN 78

die formale Gestaltung dem wirtschaftlichen Kern nicht entspricht ¹⁾. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat ihre spezielle Ausgestaltung außer in § 11 StAnpG und in Einzelsteuergesetzen vor allem in § 5 StAnpG erfahren. Danach werden verdeckte Rechtsgeschäfte und wegen Unsittlichkeit oder wegen des Verstoßes gegen gesetzliche Vorschriften nichtige Rechtsgeschäfte steuerlich so erfaßt, wie sie tatsächlich erfüllt werden. Es wird gefragt, was wirtschaftlich erreicht wurde und vorhanden ist. Allerdings gibt Abs.5 der Vorschrift die Möglichkeit, die steuerlichen Auswirkungen, die sich aus den aufgestellten Beurteilungsgrundsätzen im Falle anfechtbarer oder nichtiger Geschäfte ergeben, rückwirkend zu beseitigen ²⁾.

Als weiteres Korrektiv bestimmt schließlich § 6 Abs.1 StAnpG, daß mit Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts weder die Steuerpflicht umgangen noch gemindert werden kann. Zwischen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dieser Vorschrift über die Steuerumgehung besteht eine enge Verbindung. In Fällen nämlich, in denen bereits ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gesehen werden könnte, kann der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise doch noch zu einer dem wirtschaftlichen Gehalt der Dinge gerechtwerdenden Beurteilung führen (vgl. § 6 Abs.2 StAnpG). Bei dieser Anschauung ist die Streitfrage, ob § 6 StAnpG lediglich ein Sonderfall des § 1 Abs.2 und 3 StAnpG ist ³⁾, oder ob die Steuerumgehungsvorschrift als selbständige Norm erst dort angewendet werden darf, wo die Auslegungsmöglichkeiten versagen ⁴⁾, weniger von praktischer Bedeutung. ⁵⁾

Die so abstrakt umrissenen und dem Wesen des Steuerrechts Rechnung tragenden Bestimmungen bilden den Gegenpol zu dem allseits anerkannten Grundsatz, daß es jedem Steuerpflichtigen freisteht, sich

1) vgl. statt aller: Jahrmarkt in StWK Gr.2 1253 (1254); Rössler, aaO, S.506

2) Tipke-Kruse, aaO, § 5 StAnpG RN

3) so u.a. Becker/Riewald/Koch, aaO, § 6 StAnpG Anm.1

4) so u.a. BFH v. 12.III.1964, HFR 1964, 266; Hensel, aaO, S.99; Spanner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, aaO, § 6 StAnpG RN 6 ff m.w.N.

5) Jahrmarkt in StWK Gr.2 1253 (1260)

so einzurichten, daß er möglichst wenig Steuern zu zahlen hat ¹⁾. Dies kann dadurch geschehen, daß man darauf verzichtet, den Tatbestand, an den der Gesetzgeber die Steuerpflicht knüpft, zu verwirklichen. Rechtlich und praktisch interessant freilich ist in diesem Zusammenhang nur eine Minderung der Steuerpflicht durch vertragliche Vereinbarungen ohne wirtschaftlichen Verzicht auf den angestrebten Erfolg. Das Problem, ob und gegebenenfalls wo Grenzen für die güterrechtliche Gestaltungsfreiheit im Einkommensteuerrecht zu ziehen sind, hängt also von den sich aus den güterrechtlichen Vorschriften ergebenden steuerlichen Konsequenzen ab.

bb) Die Grundätze der Anerkennung für sonstige Vereinbarungen unter Ehegatten

Diese Untersuchung wird aber noch dadurch kompliziert, daß heute - anders als unter der Herrschaft der Haushaltsbesteuerung - sowohl Arbeits- und Gesellschaftsverhältnisse als auch sonstige Vereinbarungen wie Mietverträge etc. zwischen Ehegatten grundsätzlich anerkannt werden ²⁾.

Dieser Entwicklung, der gerade im Hinblick auf Steuervorteile bei Anerkennung von Ehegattenarbeitsverhältnissen eine besondere Delikatesse zukommt, ist der Bundesfinanzhof sehr zögernd und nur unter dem Druck des Bundesverfassungsgerichts gefolgt.

Nachdem in früheren Urteilen etwa ein Arbeitsverhältnis zwischen einem Ehegatten und einer Personengesellschaft, an der der andere Ehegatte beteiligt ist, überhaupt nicht anerkannt wurde ³⁾, ist später ein Arbeitsverhältnis nur dann anerkannt worden, wenn der beteiligte und der angestellte Ehegatte insgesamt keinen maßgebenden Einfluß in dem Unternehmen besaßen ⁴⁾.

1) "Dem Steuerpflichtigen kann es grundsätzlich nicht verwehrt werden, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten, selbst, wenn dies entscheidend aus Steuerersparnisgründen geschieht", so ein Leitsatz aus dem BFH-Urteil v. 20.X.1965, BStBl 1965 III 697; vgl. auch BFH v. 14.X.1964, BStBl 1964 III 667 (669); Grieger in DSTz (A) 1961, 81; Littmann, Einkommensteuerrecht, vor § 1 RN 86

2) vgl. statt aller: Jahrmarkt, Steuervorteile, S.5 ff; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 5 ff

3) vgl. S.9; zuletzt durch Urteil v.25.IX.1957, BStBl 1957 III 2 (3) wurde die Abzugsfähigkeit der an die Ehefrau gezahlten Vergütungen für ihre Mitarbeit als Betriebsausgabe verneint

4) BFH v. 10.XII.1957, BStBl 1958 III 70; vgl. BFH v. 3.XII.1957, BStBl 1958 III 27; v. 26.VIII.1958, BStBl 1958 III 445

In dem Gutachten "Zur Frage der einkommensteuerlichen Wirkung des Güterstandes der allgemeinen Gütergemeinschaft zwischen Ehegatten" v. 18.II.1959 führte der VI. Senat aus: "Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erkennt neuerdings an, daß auch Verträge zwischen Ehegatten einkommensteuerrechtlich grundsätzlich zu beachten sind. Sie hat deshalb ernsthafte Arbeits- und Gesellschaftsverhältnisse zwischen Ehegatten berücksichtigt" ¹⁾. Gleichwohl erkannte der Bundesfinanzhof ~~in der~~ nur ein einziges Arbeitsverhältnis an ²⁾. Während das höchste Finanzgericht in einigen Fällen die Eindeutigkeit und die Klarheit der Vereinbarungen bemängelte ³⁾, entwickelte es im Urteil vom 17.VII.1959 ⁴⁾ die sogenannte Chef-Chefin-Theorie, durch die der Grundsatz der Anerkennung von Vereinbarungen vollends ausgehöhlt wurde. Im Streitfalle ging es um die Anerkennung eines Arbeitsvertrages zwischen einer Kommanditgesellschaft und der Ehefrau eines Gesellschafter-Geschäftsführers. Die Anerkennung wurde deshalb versagt, weil die soziale Stellung der Ehefrau nicht der eines normalen Arbeitnehmers innerhalb des Unternehmens entsprach, sondern der eines Chefs respektive einer Chefin. Eine Ehefrau, die ihrem Mann im Geschäft auch unter den gleichen Bedingungen und mit der gleichen Regelmäßigkeit helfe wie eine fremde Arbeitskraft, tue dies nicht aufgrund eines echten Angestelltenverhältnisses, sondern aufgrund ihrer familienrechtlichen Stellung als Lebensgefährtin ihres Mannes. Diese Theorie wurde vom Bundesfinanzhof fortentwickelt und auf alle Arbeitsverhältnisse zwischen einem Ehegatten und einer Personengesellschaft angewandt, falls der Gesellschafter-Ehegatte persönlich haftender Gesellschafter und Geschäftsführer war und

1) BStBl 1959 III 263 (264)

2) Urteil v. 7.XI.1957, BFW 66, 66; in dem Streitfall hatte weder die Ehefrau als Kommanditistin kapitalmäßig bzw. tatsächlich entscheidenden Einfluß, noch hatte ihr Ehemann eine leitende Stellung (vgl. insbesondere S.81 des Urteils)

3) Urteile v. 20.II.1959, BStBl 1959 III 172; v. 9.VII.1959 BStBl 1959 III 329; v. 7.VII.1960, BStBl 1960 III 364

4) BStBl 1959 III 331

seine Beteiligung am Vermögen und Gewinn der Gesellschaft mindestens 25 % betrug ¹⁾. Mit Urteil vom 2.V.1961 wurde sogar mit der gleichen Begründung einem Arbeitsverhältnis die steuerliche Anerkennung versagt, obwohl das Arbeitsverhältnis zwischen dem Ehegatten und der Personengesellschaft schon vor der Eheschließung bestand und der Ehegatte genau wie vorher mitarbeitete ²⁾. Der Bundesfinanzhof deutete solche von ihm nicht anerkannte Arbeitsverhältnisse in mitunternehmerähnliche Verhältnisse um ³⁾.

Gegen diese Rechtsprechung hat sich nicht nur fast das gesamte Schrifttum ⁴⁾ ausgesprochen, sondern auch die unteren Finanzgerichte ⁵⁾. Seine Judikatur hat der Bundesfinanzhof aber nur unter Einwirkung des Bundesverfassungsgerichts aufgegeben. In den Entscheidungen vom 24.I.1962 ⁶⁾ verneinte das Bundesverfassungsgericht die wesentliche soziale Unterschiedlichkeit zwischen Ehegattenarbeitsverhältnissen und Arbeitsverhältnissen mit fremden Arbeitnehmern. Man könne nicht von einer Überlagerung der arbeitsvertraglichen Abmachungen insbesondere durch die §§ 1353, 1356, 1360 BGB über die sich aus der ehelichen Lebensgemeinschaft ergebenden Hilfeleistungspflichten sprechen ⁷⁾. Die Chef-Chefin-Theorie könne nicht mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gerechtfertigt werden, da für ihre Annahme nicht wirtschaftliche, sondern "psychisch-soziale Momente ausschlaggebend" seien ⁸⁾. Art. 6 Abs.1 GG treffe eine vorrangige verfassungsrechtliche Wertentscheidung, hinter der die vom Bundesfinanzhof angestellten Erwägungen über die schwere Nachprüfbarkeit der kommerziellen Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten zurücktreten müsse. Eine Prüfung des Mißbrauchs müsse auf den Einzelfall beschränkt bleiben. An den Nachweis des Abschlusses sowie

1) vgl. BFH v. 16.II.1960, BStBl 1960 III 157; v. 19.II.1960, BStBl 1960 III 159

2) BStBl 1961 III 420

3) vgl. statt aller: BFH v. 16.II.1960, BStBl 1960 III 157

4) vgl. Literaturübersicht bei Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26a RN 6

5) FG Düsseldorf v. 24.II. 1959, DStZ (B) 1959, 70; FG Münster v. 23.IV.1959, EFG 1959, 273; FG Hannover v. 28.VIII.1959, EFG 1959, 407; FG Hamburg v. 17.XII.1959, EFG 1960, 302; FG Kassel v. 13.XII.1960, EFG 1961, 107; FG München v. 7.XI.1960, EFG 1961, 108

6) BVerfG 13, 290 ff; 318 ff

7) BVerfG 13, 318 (330); 290 (309)ff)

8) BVerfG 13, 318 (330)

der ernstlichen Durchführung solcher Verträge können aber besondere Anforderungen gestellt werden ¹⁾. Daß Arbeitsverträge grundsätzlich anzuerkennen seien, ergebe sich schon aus § 26 a Abs.1 Satz 2 EStG ²⁾.

Jene Vorschrift besagt freilich nicht, daß jedes Tätigwerden, das über ein bloßes Mitwirken hinausgeht, schon zu einer entsprechenden Aufteilung der Einkünfte führen könnte ³⁾. § 26 a Abs.1 Satz 2 EStG hat "mehr erläuternde denn konstituierende Bedeutung als negative Umschreibung des Begriffs 'bezogenen' " ⁴⁾.

Vereinbarungen gleich welcher Art unter Ehegatten werden heute dann anerkannt, wenn sie ernsthaft gemeint sind, d.h. wenn sie auf eine tatsächliche Veränderung der praktischen, wirtschaftlichen Gegebenheiten hinzielen ⁵⁾. Daher müssen solche Vereinbarungen klare und eindeutige Festlegungen enthalten und tatsächlich durchgeführt werden ⁶⁾.

Es kann in diesem Zusammenhang nicht näher auf die gesamte Problematik der Ehegattenverträge eingegangen werden. Es soll nur erwähnt werden, daß sie überhaupt durchführbar sein müssen. Das ist z.B. dann nicht der Fall, wenn Ehegatten, die beide einen Betrieb unterhalten, sich wechselseitig verpflichten, mit ihrer vollen Arbeitskraft jeweils im Betrieb des anderen tätig zu sein ⁷⁾. Ferner sollen an den Nachweis der Ernsthaftigkeit besondere Anforderungen gestellt werden dürfen ⁸⁾. Während die Vertragsparteien, die im normalen Rechtsleben einen Vertrag abschließen, in der Regel dabei ihre eigenen - meist wirtschaftlichen - Interessen wahrnehmen, haben die

1) BVerfG 13, 318 (327); ebenso BVerfG v. 17.I.1957, BVerfG 6, 55 (84) v. IV.1959, BVerfG 9, 234 (245 f)

2) BVerfG 13, 318 (324)

3) so noch Theis in DB 1957, 1246; Littmann, Einkommensbesteuerung, S.49

4) vgl. jetzt aber Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 14

5) vgl. Riewald in Becker/Riewald/Koch, aaO, § 1 StAnpG Anm. 2.f) Abs. 5

6) vgl. BFH v. 8.III.1962, BStBl 1962 III 217; v. 9.VII.1959, BStBl 1959 III 329; v. 6.VIII.1964, HFR 1965, 16; Jahrmart, Steuervorteile, S.8 f; Siebert in StbJb 1958/59, S.209 (232 f); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 132 f

7) BFH v. 26.II.1969, BStBl 1969 II 315

8) vgl. BVerfG v. 17.I.1957, BVerfG 6, 55 (84); v. 14.IV.1959, BVerfG 9, 234 (245 f); v. 24.I.1962, 290 ff und 318 ff; Jahrmart, Steuervorteile, S.9; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 6 und 10 ff

Eheleute wegen der engen persönlichen Bindung auch stets den Vorteil des anderen Ehegatten im Auge. Insofern liegt es in der Natur der Sache, daß bei Ehegattenverträgen die Gefahr des Mißbrauchs bedeutend größer ist als bei solchen unter Fremden ¹⁾. Ihre Interessen gegenüber dem Steuergläubiger sind gleichlaufend ²⁾.

Es verstößt daher auch nicht gegen den Gleichheitssatz, wenn an den Nachweis der Ernsthaftigkeit von Ehegattenverträgen strengere Anforderungen gestellt werden ³⁾.

Liegt eine vertragliche Vereinbarung vor, die nach den obigen Grundsätzen anzuerkennen ist, so sind die Einkünfte auch grundsätzlich dem Ehegatten zuzurechnen, dem sie nach dieser Vereinbarung zustehen ⁴⁾.

Gleiches gilt auch für Ausländer und zwar auch für die, denen es von ihrem Heimatrecht her versagt ist, Rechtsgeschäfte untereinander abzuschließen ⁵⁾. Solche Beschränkungen sind als persönliche Ehewirkungen anzusehen; mithin gilt also weder der Unwandelbarkeitsgrundsatz des EGBGB, noch fallen sie unter das Haager Ehewirkungsabkommen ⁶⁾. Vielmehr sind solche Verträge so zu werten, als ob die Ehegatten sich dem deutschen Recht unterworfen hätten ⁷⁾.

Zu untersuchen bleibt, ob und inwieweit solche Vereinbarungen zwischen Ehegatten vom Güterstand, in dem die Eheleute leben, beeinflusst werden.

Liegt die Bedeutung des Güterrechts für die Frage der Zurechnung im Spannungsfeld zwischen Rechtsgebrauch und Rechtsmißbrauch bzw. der das Steuerrecht beherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, so erscheint es angebracht, zunächst die güterrechtlichen Bestimmun-

1) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, RN 6; Siebert in StbJb 1958/59, S.209 (234)

2) BFH v.18.II.1959, BStBl 1959 III 263 (264)

3) BVerfG v.14.IV.1959, BStBl 1959, BVerfG 9, 234 (249); BFH v.9.VII.1959, BStBl 1959 III 329

4) vgl. BFH v.19.II.1960, BStBl 1960 III 159 (160)

5) so ist es etwa griechischen und italienischen Ehegatten verboten, untereinander Schenkungen vorzunehmen; nach belgischem Recht dürfen Ehegatten untereinander keine Gesellschaftsverträge abschließen; vgl. Reithmann, aaO, RN 569 und 581

6) Jayme in Dir.Int. 1961, 219 (222 f); Reithmann, aaO, RN 581

7) vgl. Jayme, ebenda

gen und die aus ihnen resultierenden möglichen einkommensteuerlichen Auswirkungen als Ausgangspunkt zu nehmen, um dann sowohl deren Einfluß auf die quasi dem jeweiligen Güterstand "aufgepfropften" Ehegattenverträge sichtbar zu machen, als auch deren Tragweite hinsichtlich der Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen aufzuzeigen.

2. Abschnitt

Die Auswirkungen der einzelnen Güterstände auf die Zurechnung der Einkünfte

A. Die Rechtswirkungen und einkommensteuerlichen Auswirkungen der auf dem Prinzip der Gütertrennung beruhenden Güterstände

Auf dem Prinzip der Gütertrennung ¹⁾ beruhen neben dem Güterstand der Gütertrennung selbst noch der gesetzliche Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft und der frühere gesetzliche Güterstand der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung.

I. Zugewinnsgemeinschaft und Gütertrennung

1.) Vorbemerkung

Während das Gesetz der Gütertrennung lediglich eine Vorschrift widmet, in der nur der Eintritt dieses Güterstandes normiert, nichts aber über seine Rechtswirkungen ausgesagt wird, regeln die §§ 1363 ff BGB den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft eingehend. Danach werden weder die Vermögen der Eheleute, noch das, was ein Ehegatte in der Ehe erwirbt, gemeinschaftlich (§ 1363 Abs.2 BGB). In der Verwaltung seines Vermögens ist jeder Ehegatte selbständig (§ 1364 BGB); allerdings sind gewisse, steuerlich aber nicht relevante Beschränkungen den Ehegatten auferlegt (§§ 1365 - 1369 BGB) ²⁾. Ebenso haftet jeder Ehegatte allein mit seinem Vermögen für seine vor oder während der Ehe entstandenen Verbindlichkeiten; keiner der

1) Alle Güterstände - mit Ausnahme des patrimonio familiare - lassen sich trotz ihrer unterschiedlichen systematischen Ausgestaltungen auf die beiden Grundformen der Gütertrennung und der Gütergemeinschaft zurückführen, vgl. Lehmann-Henrich, aaO, S.81f

2) Ausführliche Darstellung mit neuester Literaturübersicht bei Zillias/Götz/Wenders in WP 73, 1583 (1585 ff)

Ehegatten ist also verpflichtet, für Verbindlichkeiten des anderen einzustehen ¹⁾.

Auch der von einem Ehegatten erzielte Gewinn bleibt in dem betreffenden Vermögen und damit in der Verfügungsgewalt dieses Ehegatten. Gleiches gilt auch für die Gütertrennung ²⁾.

2.) Die Auswirkungen bei Bestehen der Güterstände

Einkommensteuerliche Wirkungen können bei diesen - in den Grundzügen der getrennten Veranlagung entsprechenden ³⁾-Güterständen nicht auftreten, da jeder Ehegatte eigene Einkünfte hat. Ob nun ein Ehegatte eine land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche, selbständige oder unselbständige Tätigkeit ausübt, die von ihm erzielten Einkünfte stehen zivilrechtlich immer ihm selbst zu. Gleiches gilt auch für die Erträge aus seinem Vermögen. In der steuerrechtlichen Literatur hat es daher nie einen Zweifel bezüglich der Zurechnungsfrage gegeben: Vermögenserträge und sonstige Einkünfte werden immer demjenigen Ehegatten zugerechnet, dem das Vermögen gehört bzw. der die Einkünfte erzielt ⁴⁾.

Aus zivilrechtlicher Sicht ändert sich auch nichts, falls einem Ehegatten die Verwaltung des Vermögens des anderen übertragen ist, da eine solche Verwaltungsübertragung entweder als auftragsähnliches Verhältnis oder als Geschäftsbesorgungsvertrag klassifiziert werden muß ⁵⁾, mithin kein originärer Erwerb der Erträge aus dem zur Verwaltung überlassenen Vermögen durch den verwaltenden Ehegatten

1) vgl. Enders in FR 1958, 245 (246); Haegele in Stbg 1969, 296 (299)

2) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, vor § 1414 Anm. 3; Haegele in Stbg 1970, 249 (250)

3) so Birkholz in DSTz (A) 1967, 365 (366)

4) EStR 1969 Abschnitt 174 a Abs.2; Bieler in NWB Fach 3 S.2639; Birkholz in DSTz (A) 1967, 365 (366); ders. in NSt Güterrecht EinkSt Darstellung 1; Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2. g) cc) dd); v.Claer in DB 1958, 466; Enders in FR 1958, 245 (246); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 118 und 119; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.5; Kapp in StbJb 1957/58, S.223 (234); Krumsiek, aaO, S.89; Lenski in StbJb 1957/58, S.193 (200); ders. in BB 1957, 1236 (1239); Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 8; Paulick in StuR Bd.9, S.25 f und 29; Plückebaum in StWK Gr.4, S.695 (697,701); Theis, Ehegattensteuer, S.23; Vogel in StWK Gr.4, S.745 (747); nur für Gütertrennung: Heitzer in DB 1957, 932; Kirch-Mager in DSTz 1948, 46 (48)

5) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1413 Anm.2.; Palandt-Lauterbach, aaO, § 1413 Anm. 3)

stattfindet ¹⁾. Anders als § 1430 BGB aF, der dem verwaltenden Ehemann bei Gütertrennung grundsätzlich ein freies Ermessen hinsichtlich der Verwendung der aus dem Frauenvermögen resultierenden Einkünfte einräumt, bestimmt nunmehr § 1360 Satz 1 BGB, daß Ehegatten einander verpflichtet sind, durch ihre Arbeit und mit ihrem Vermögen die Familie angemessen zu unterhalten. Gemäß diesem, dem Gleichberechtigungsgedanken entsprechenden Postulat benötigt die Ehefrau die aus ihrem Vermögen erwirtschafteten Überschüsse, um den ihr angemessenen Beitrag zum Unterhalt der Familie erbringen zu könne. Die in § 1430 BGB aF normierte Auslegungsregel hat heute keine Bedeutung mehr; der verwaltende Ehegatte muß die Ertragnisse aus dem Vermögen des anderen Ehegatten in dessen Interesse verwenden ²⁾. Eine Vereinbarung, nach der der verwaltende Ehegatte nach freiem Ermessen über die Ertragnisse seines Ehepartners disponieren darf, kann aber heute noch getroffen werden ³⁾.

Aus einkommensteuerlicher Sicht stand die Gültigkeit solcher Vereinbarungen nie in Frage ⁴⁾. Grundsätzlich darf der Eigentümer gemäß § 903 BGB mit der ihm gehörigen Sache nach Belieben verfahren. Die Einmütigkeit in der steuerlichen Literatur hinsichtlich der Anerkennung dieser Vereinbarungen beruht freilich m.E. darauf, daß sie keine Auswirkungen auf die Zurechnung der Einkünfte haben können: Im Falle der Verwaltung ohne Einräumung eines freien Ermessens hin-

1) vgl. Palandt-Gramm, aaO, § 667 Anm.3)

2) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1413 Anm. 1.

3) BGH v.28.X.1959, NJW 1960, 428 (429 f), danach kann eine solche Vereinbarung auch durch schlüssiges Handeln zustande kommen; vgl. auch Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1413 Anm.1

4) Für einige Autoren scheint dies so selbstverständlich zu sein, daß sie es nicht einmal erwähnen, vgl. Bieler in NWB Fach 3 S.2639; v.Claer in DB 1958, 466; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 8; Kapp in StbJb 1957/58, S.223 (234 ff); Paulick in StuR Bd.9 S.25; Theis, Ehegattensteuer, S.23; andere begnügen sich mit dem Hinweis, daß für die Einkunftszurechnung das gleiche gelte, "wenn der Ehemann kraft besonderen Auftrags das Vermögen der Frau" verwalte, so Vogel in StWK Gr.4 S.745 (747); vgl. auch Birkholz in DStZ (A) 1967 365 (366); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.5; Lenski in StbJb 1957/58, S.193 (200) meint, es müsse etwas anderes im Falle einer Verwaltung gemäß § 1430 BGB aF gelten. Was freilich gelten soll, verschweigt er.

sichtlich der Verwendung des Vermögens ist dies ganz eindeutig. Der verwaltende Ehegatte ist im Sinne von § 1360 BGB gebunden und muß das zu verwaltende Vermögen im Interesse seines Ehepartners verwenden. Er ist verpflichtet, Auskunft zu geben und Rechenschaft abzulegen; ferner muß er gemäß den §§ 666, 667 BGB das Erlangte einschließlich der gezogenen Nutzungen herausgeben. Auch haftet er nach § 1359 BGB nur dann, falls er nicht in den anfallenden Geschäften die Sorgfalt walten läßt, die er in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt ¹⁾. Seine Position ist also weder mit der in § 11 Nr.4 StAnpG umschriebenen Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers vergleichbar, noch kann man ihn als Treuhänder im Sinne des § 11 Nr.2 und 3 StAnpG bezeichnen, da er hinsichtlich des Treuguts nicht die volle Rechtsstellung eines Eigentümers bzw. Inhabers hat. Vielmehr entspricht seine Aufgabe der der "einfachen Verwaltung zweckgebundener Beträge zugunsten Dritter", nämlich seiner Familie, was nicht als Treuhandverhältnis gewertet werden kann ²⁾.

Etwas schwieriger liegen die Verhältnisse, falls dem verwaltenden Ehegatten ein freies Ermessen eingeräumt wird. Zwar kann die Überlassung der Verwaltung jederzeit widerrufen werden (§ 671 BGB), aber dieses Recht kann - wenn auch nur durch Ehevertrag - eingeschränkt bzw. sogar ausgeschlossen werden. Dies bedeutet aber nicht, daß seine Befugnisse "so stark sind, daß er nach Absicht der Parteien wie ein Eigentümer schalten und walten soll und das auch tatsächlich" tun kann ³⁾. Das Widerrufsrecht ist nämlich nicht völlig abschließbar, da der andere Ehegatte nicht der Willkür des verwaltenden schutzlos ausgeliefert werden soll. Zulässig bleibt es immer, falls ein wichtiger Grund hierfür besteht. Ein solcher wichtiger Grund kann schon die Weigerung sein, Auskunft zu erteilen. Ferner genügt es, daß die weitere Verwaltung für den anderen Ehegatten nicht mehr zumutbar ist ⁴⁾. Anders als bei der alleinigen Verwaltung des Gesamtguts bei Gütergemeinschaft durch einen Ehegatten - hier kann der Verwalter, abgesehen von den Beschränkungen der

1) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1413 Anm.2

2) vgl. Müller/Carsten/Ihle in WP 73, 1869 (1886); BFH v.3.XI.1961, BFH 74, 47

3) so die Definition des BFH zum Wesen des wirtschaftlichen Eigentums im Urteil v.6.XI.1964 in StRK StAnpG § 11 Rechtsspruch 76; vgl. auch Seeliger, aaO, S.89, dessen Umschreibung des wirtschaftlichen Eigentumsbegriffs hier zu keiner Abweichung führt.

4) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1413 Anm.2

§§ 1423 bis 1425 BGB, uneingeschränkt über das Gesamtgut verfügen (§ 1422 BGB) ¹⁾, mangelt es hier dem verwaltenden Ehegatten an der Machtstellung, sich als Eigentümer zu gerieren und Vermögensgegenstände veräußern zu können ²⁾. Ein wirtschaftliches Eigentum des verwaltenden Ehegatten mit der Folge, daß ihm auch die Einkünfte zuzurechnen wären (§ 11 Nr.4 StAnpG), kommt somit nicht in Betracht. Es kann vielmehr nur ein Treuhandverhältnis entstehen, falls die Verwaltungsvereinbarung es zuläßt, daß der verwaltende Ehegatte von seinem bzw. für seinen Ehepartner Vermögensrechte im eigenen Namen erwirbt und diese Rechte im eigenen Namen, aber im Interesse seines Ehegatten ausüben soll. Die oben aufgezeigten Beschränkungen zeigen die Bindung des treuhänderischen Ehegatten im Innenverhältnis zu seinem "Treugeber" ³⁾. Ob ein Treuhandverhältnis vorliegt, kann nicht pauschal, sondern nur am einzelnen Fall entschieden werden; unabhängig davon ist aber jeder Ehegatte - selbständig - mit seinen Einkünften einkommensteuerpflichtig, da gemäß § 11 Nr.2 und 3 StAnpG Wirtschaftsgüter bzw. Einkünfte dem Treugeber zugerechnet werden.

Der verwaltende Ehegatte kann je nach den Umständen für seine Tätigkeit auch eine besondere Vergütung erhalten, die auch steuerlich anzuerkennen ist ⁴⁾.

3.) Die Auswirkungen bei Beendigung der Güterstände

a) Die Wirkungen und Gefahren des Zugewinnausgleichsanspruches

Die Beendigung der beiden Güterstände ist vom Gesetzgeber unterschiedlich ausgestaltet worden. Während sich bei der Gütertrennung keine Besonderheiten ergeben ⁵⁾, wird bei der Zugewinnngemeinschaft

1) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1422 Anm.2

2) Priese, aaO, S.53

3) Ebenso Grass, Ehegattenbesteuerung, B 84 Beispiel 27; Priese, aaO, S.53, jedoch ohne Begründung

4) vgl. Vogel in StWK Gr.4 S.745 (747)

5) Nur im gesetzlichen Erbrecht des Überlebenden Ehegatten bzw. der Abkömmlinge ist durch das Gesetz über die rechtliche Stellung der nichtehelichen Kinder v.19.VIII.1969 (BGBl I 1243) mit Wirkung v.1.VII.1970 eine - wenn auch einkommensteuerlich irrelevante - Änderung zugunsten des Ehegatten eingetreten. Gemäß § 1931 Abs.4 BGB erben - so ein oder zwei Kinder des Erblassers neben dem Ehegatten als Erben berufen sind - der Überlebende Ehegatte und jedes Kind zu gleichen Teilen

der während der Ehe erzielte Vermögenszuwachs zwischen den Ehegatten aufgeteilt. Endet die Zugewinnsgemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten, und ist der Überlebende Ehegatte tatsächlich Erbe geworden oder mit einem Vermächnis bedacht, so wird der Zugewinn durch Erhöhung des gesetzlichen Erbteils des Überlebenden Ehegatten um 1/4 ausgeglichen ohne Rücksicht darauf, ob auch ein Zugewinn angefallen ist (§ 1371 Abs.1 BGB). Wird der Güterstand auf andere Weise als durch den Tod eines Ehegatten beendet ¹⁾ oder ist der Überlebende Ehegatte nicht als Erbe berufen - etwa wegen Erbverzichts (§ 2346 BGB) oder weil der Erblasser eine begründete Scheidungsklage erhoben hatte (§ 1933 BGB) -, so wird der Zugewinn nach den Vorschriften der §§ 1373 bis 1390 BGB ausgeglichen (§ 1372 BGB). Diese Ausgleichsforderung ist eine übertragbare und vererbliche Geldforderung, die in drei Jahren seit Kenntnis des ausgleichsberechtigten Ehegatten von der Beendigung des Güterstandes an, spätestens nach dreißig Jahren verjährt (§ 1378 Abs.4 BGB). Besteht die Ehe nach Beendigung des Güterstandes weiter, so ist die Verjährung gehemmt (§ 204 BGB). Falls die Forderung vertraglich anerkannt oder rechtshängig geworden ist, kann sie gepfändet werden (§ 852 Abs.2 BGB). Entstehen kann die Ausgleichsforderung nur mit der Beendigung des Güterstandes (§ 1378 Abs.3 BGB).

Der Ausgleich des Zugewinns erfolgt dergestalt, daß der Zugewinn eines jeden Ehegatten durch Vergleich zwischen dem Anfangs- und dem Endvermögen ermittelt wird. Soweit der Zugewinn des einen Ehegatten den des anderen übersteigt, ist er verpflichtet, das Mehrge-
wonnene mit ihm auszugleichen, also die Hälfte des Übersteigenden Betrages an den anderen abzuführen. Bei diesem in § 1373 BGB definierten Zugewinn handelt es sich also nicht um ein Sondervermögen, sondern um einen "Rechnungsfaktor", der der Berechnung der Ausgleichsforderung dient. Es entsteht ^{bei} Beendigung dieses Güterstandes

1) Dies kann durch Scheidung (§ 1384 BGB) oder durch dreijähriges Getrenntleben, ohne daß der andere Ehegatte hierzu ein Recht hat (§ 1385 BGB), geschehen. Ein Klagerecht auf vorzeitigen Gewinnausgleich steht einem Ehegatten auch dann zu, falls der andere Partner auf längere Zeit und in erheblicher Weise den wirtschaftlichen Verpflichtungen, die sich aus dem Wesen der Ehe ergeben, schuldhaft nicht nachkommt (§ 1386 BGB). Ferner kann die Zugewinnsgemeinschaft durch Nichtigerklärung der Ehe und durch Ehevertrag beendet werden. Letztlich führt der gleichzeitige Tod beider Ehegatten (§ 11 VerschG) oder die Wiederverheiratung eines Ehegatten nach Todeserklärung des anderen, wenn dieser im Zeitpunkt der Wiederverheiratung noch lebte, zur güterrechtlichen Abwicklung, vgl. Staudinger-Felgentraeger, aaO, § 1372 Anm.6

keine dingliche Gemeinschaft ¹⁾.

Gesetzestechisch bereitet die Feststellung der zu saldierenden Anfangs- bzw. Endvermögen keine Schwierigkeiten. Anfangsvermögen ist nach § 1374 BGB das Vermögen, das einem Ehegatten nach Abzug der Verbindlichkeiten beim Eintritt des Güterstandes gehört; die Verbindlichkeiten können nur bis zur Höhe des Vermögens abgezogen werden. Das Vermögen am Anfang des Güterstandes ist also mindestens mit 0,-- DM zu bewerten. Verbindlichkeiten, die durch die Berechnung des Anfangsvermögens außer Ansatz geblieben sind, werden später auch dann nicht angerechnet, wenn sie während der Ehe beglichen, also durch das Mitwirken beider Ehegatten abgedeckt werden. Der Grund liegt darin, daß der andere Ehegatte grundsätzlich nur an dem Erwerb teilnehmen soll, der bei Beendigung des Güterstandes tatsächlich vorhanden ist. Grund für den Ausgleich des Zugewinns ist das gemeinsame Wirken beider Ehegatten. Deshalb wird dem Anfangsvermögen auch das hinzugerechnet, was ein Ehegatte ohne Zutun des anderen erworben hat, z.B. durch Schenkung, Erbschaft etc. (§ 1374 Abs. 2 BGB) ²⁾. Die Vorschrift, daß Verbindlichkeiten nur bis zur Höhe des Vermögens abgezogen werden können, macht es unmöglich, daß der Zugewinn höher als das Endvermögen ist (Ausnahme: § 1375 Abs. 2 BGB). Endvermögen ist das Vermögen, das einem Ehegatten nach Abzug der Verbindlichkeiten bei der Beendigung des Güterstandes verbleibt. Um zu verhindern, daß ein Ehegatte nach Eintritt des Güterstandes den Ausgleichsanspruch des anderen vereitelt oder mindert, in dem er bestimmte Handlungen vornimmt, die sein Vermögen mindern, werden die betreffenden Beträge seinem Endvermögen hinzugezählt (vgl. § 1375 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 BGB). Problematisch ist nun die Bewertung des Vermögens in praxi. Gemäß § 1376 BGB müssen einmal die einzelnen Vermögensgegenstände festgehalten werden, die das Anfangs- bzw. das Endvermögen ausmachen, zum anderen muß der Geldwert ermittelt werden, den die Vermögensgegenstände bei Eintritt bzw. bei Beendigung des Güterstandes hatten. Kein Zweifel besteht darüber, daß jeweils der "durch die all-

1) Bosch in FamRZ 1958, 289 (295); v.Claer in DB 1958, 466; Dressler in DB 1958, 664; Grass, Ehegattenbesteuerung, B 119; Paulick in StuR Bd. 9 S.14

2) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1374 Anm.6

gemeine Verkehrsanschauung bestimmte gemeine Wert" ausschlaggebend ist, und nicht der Liebhaberwert oder der Liquidationswert oder - gegebenenfalls - der Einheitswert ¹⁾. Etwas anderes gilt nur bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben: hier wird nicht der Verkehrswert, sondern der Ertragswert für die Ausgleichsforderung zugrundegelegt (§§ 1376 Abs.4, 2049 Abs.2 BGB). Diese Ausnahme soll aber nur gelten, falls der Betrieb sowohl im Anfangs- als auch im Endvermögen enthalten war und in seinem Umfang keine wesentliche Veränderung erfahren hat ²⁾.

Die Erörterung um mögliche einkommensteuerliche Auswirkungen des Zugewinnausgleichs setzt - so Dressler ³⁾ - schon während der Ehe ein, da eine gewisse Parallelität zwischen Zugewinn und Gewinnbegriff nach § 4 EStG bestehe: beide Gewinnarten werden durch Vermögensvergleich ermittelt. Solche Überlegungen sind aber deshalb abwegig, weil es während der Ehe gar keinen Zugewinn im Sinne des Familienrechts gibt. Jeder Ehegatte erwirbt seine Einkünfte selbst und zieht aus seinem Vermögen die Erträge. Die Frage nach dem Zugewinn wird nur dann relevant, falls der Güterstand beendet wird. Erst dann entsteht die den Zugewinn berücksichtigende Ausgleichsforderung (§ 1378 Abs.3 BGB). ⁴⁾ Aus dem gleichen Grund kann auch keine Rückstellung eines künftigen Ausgleichsanspruch bei Bestehen der Zugewinnsgemeinschaft gebildet werden. Ob der Anspruch überhaupt jemals entsteht und welchen Betrag er ausmachen würde, wäre ja gar nicht zu übersehen ⁵⁾. Hinsichtlich der Bildung einer solchen Rückstellung kommt freilich noch hinzu, daß die Verpflichtung zum Zugewinnausgleich nichts mit dem "betrieblichen Bereich" des verbauenden Ehegatten gemein hat ⁶⁾.

Bei der Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft führt der Zugewinnausgleich oder die Erhöhung des gesetzlichen Erbteils um 1/4 zu einer

-
- 1) Dressler in DB 1958, 664; Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1376 Anm.4; Massfeller in DB 1957, 449 (500); Palandt-Lauterbach, aaO, § 1376 Anm.2; Paulick in StuR Bd.9 S.15 f
 - 2) vgl. insbesondere Massfeller in DB 1957, 499 (500); Paulick in StuR Bd.9 S.16; Böttcher in StbJb 1958/59 S.305 (337) will den Ertragswert auch bei gewerblichen Unternehmen zugrundegelegt wissen, "da das Gesetz seine Berücksichtigung nicht ausgeschlossen hat".
 - 3) in DB 1958, 664 (665)
 - 4) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1378 Anm.5; Massfeller in DB 1958, 499 (500)
 - 5) Kapp in StbJb 1957/58 S.223 (236); Paulick in StuR Bd.9 S.26
 - 6) Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (366)

.../...

Vermehrung des Vermögens des Ausgleichsberechtigten. Die Ausgleichsforderung errechnet sich aus den in der Ehe angesammelten Gütern beider Ehegatten. Sie umfaßt jede Mehrung des Vermögens, die die Ehegatten erarbeitet haben: alle Vorempfänge gleich welcher Art werden nicht berücksichtigt (§ 138o BGB). Daraus folgt, daß die zur Berechnung des Zugewinns heranzuziehenden Vermögensgegenstände entweder aus während der Ehe bezogenen Einkünften resultieren müssen, die schon der Einkommensteuer unterworfen waren, oder aber auf Werterhöhungen beruhen, die sie im Laufe des Bestehens des Güterstandes erfahren haben ¹⁾.

Der Zugewinnausgleich wäre nur dann einkommensteuerpflichtig, falls er unter eine der sieben Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit, nichtselbständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung oder sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG subsumiert werden könnte ²⁾. Unter die ersten sechs Einkunftsarten fällt der Zugewinnausgleich sicherlich nicht. Aber auch § 22 Nr. 3 EStG ist nicht einschlägig, da es sich hier weder um eine Art Entgelt für Leistungen handelt, noch mit wiederkehrenden Bezügen vergleichbar ist. Vielmehr "basiert der Zugewinnausgleich auf dem Prinzip einer gerechten Teilung des wirtschaftlichen Ergebnisses, das die beiden Ehegatten im gemeinsamen Leben und Wirken erzielt haben". Ferner wird der Ausgleichsanspruch zu einem bestimmten Zeitpunkt auf einmal fällig ³⁾.

Auch kann der Zugewinnausgleich einkommensteuerlich nicht unter außerordentliche Einkünfte im Sinne der §§ 34 Abs. 2 Nr. 2 und 34 Abs. 3 EStG eingestuft werden. Man könnte aufgrund dessen, daß der Ausgleichsanspruch - sieht man einmal von § 1383 BGB ab - auf Geld gerichtet ist, im Regelfall an eine Entschädigung des ausgleichsberechtigten Ehegatten denken. Der Ausgleichsanspruch soll

1) vgl. statt aller Kapp in StbJb 1957/58 S.223 (235)

2) vgl. statt aller Rössler, aaO, S.138

3) Dressler in DB 1958, 664 (665); letzteres ist aber auch gerade die wirtschaftliche Gefahr dieses Güterstandes, die Böttcher in StbJb 1958/59 S.305 (334) plastisch mit "cash on the table im Fall der Fälle oder sehr unsichere Stundungsmöglichkeiten" (vgl. § 1382 BGB) umschrieb. Daß es sich nicht zwingend um eine "gerechte Teilung" handeln muß, liegt auf der Hand. Man denke nur an den Fall, daß ein Ehemann aufgrund seiner Fähigkeiten und seines Arbeitseinsatzes hohe Einkünfte erzielt und Vermögen erspart, während seine Frau für die Hausarbeit noch Hilfskräfte beschäftigt.

aber nach dem Gleichberechtigungsgesetz weder eine nachträgliche Entlohnung des ausgleichsberechtigten Ehegatten sein, noch soll dieser eine Entschädigung erhalten. Die Zugewinnsgemeinschaft beruht auf der Erwägung, daß Mann und Frau durch ihre Tätigkeit den Zugewinn in der Ehe gemeinschaftlich verdienen, mag er sich rechtlich auch nur im Vermögen eines Ehegatten vollziehen; der andere soll an dem erworbenen Vermögen partizipieren ¹⁾.

Der Zugewinn spielt sich in der Sphäre des Vermögens ab. Das Vermögen, das von einkommensteuerlich schon früher erfaßten Einkünften angeschafft wurde, ist nur Nettovermögen. Die Einkommensteuer hat also das Endvermögen bereits gemindert. Ein solcher Zugewinnausgleich kann somit kein steuerpflichtiges Einkommen in dem Jahr bilden, in dem er dem Ausgleichsberechtigten zufließt ²⁾.

Gleiches gilt auch hinsichtlich des Zugewinns und der Ausgleichsforderung, soweit sie sich auf Werterhöhungen bzw. auf Wertminderungen beziehen, die das Vermögen des ausgleichsverpflichteten Ehegatten im Laufe der Ehe erhöht bzw. vermindert haben. Eine Einkommensteuerpflicht könnte nur dann ausgelöst werden, falls Wirtschaftsgüter realisiert würden. Dies ist aber nur möglich, falls Vermögenswerte in die Ausgleichsforderung einbezogen werden, die im Rahmen eines Betriebes erfaßt sind. Da Realisierung nichts anderes als Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen bedeutet, kann eine Einkommensteuerpflicht für den Empfänger selbst dann nicht entstehen, falls die Ausgleichsforderung nur auf der Werterhöhung eines Betriebes beruht. Der Betrieb wird ja von dem verpflichteten Ehegatten weitergeführt. Die Voraussetzungen einer steuerpflichtigen Realisierung liegen nicht vor. Daran ändert sich auch nichts, falls ein Ehegatte im Betrieb seines Ehepartners unentgeltlich mitgearbeitet hat, mithin also zumindest ein Teil seiner Ausgleichsforderung darauf beruht, daß er für seine Tätigkeit keine Vergütung erhalten hat ³⁾.

1) v. Claer in DB 1958, 466 (467)

2) Bieler in NWB Fach 3 S.2639; Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (366) ders. in NSt Güterrecht EinkSt Darstellung 1; Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2. g) cc); v.Claer in DB 1958, 466 (467); Dressler. in DB 1958, 664 (665); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 119; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.5; Kapp in StbJb 1957/58 S.223 (235); Lenski in StbJb 1958/59 S.193 (200); Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 8; Paulick in StuR Bd.9 S.26; Theis, Ehegattensteuer, S.23; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (747)

3) Kapp in StbJb 1957/58 S.223 (235 f)

Für den ausgleichsverpflichteten Ehegatten ergeben sich allein aus der Feststellung des Zugewinns und der Ausgleichsforderung auch keine einkommensteuerlichen Folgen. Werte, die als stille Reserven bisher noch nicht besteuert worden sind, werden hier nur rechnerisch berücksichtigt, nicht aber schon realisiert ¹⁾.

Zahlt der ausgleichsverpflichtete Ehegatte die Ausgleichsforderung aus seinem Privatvermögen, ergibt sich für ihn die einkommensteuerliche Konsequenz, daß er den Betrag nicht einkommensteuermindernd behandeln kann, da der Anspruch nur vermögensrechtlicher Natur ist, mithin als Einkommensverwendung zu klassifizieren ist ²⁾.

Schwerwiegende Folgen können sich dann ergeben, falls sein Privatvermögen nicht ausreichend ist und er beispielsweise gewerbliches Einkommen hat, daß er nach § 4 Abs.1 bzw. § 5 EStG versteuert, und die Ausgleichsforderung nur durch Entnahme von Geldmitteln aus seinem Betrieb oder durch Aufdeckung von stillen Reserven beglichen kann. Nach § 4 Abs.1 Satz 2 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Die güter- und vermögensrechtliche Ausgleichsforderung kann nie betriebsbedingt sein, auch wenn der Zugewinn einzig auf der Werterhöhung des Betriebes beruht ³⁾. Vergleichbar ist die Rechtslage mit der bei der Erbschaftssteuerschuld, die durch den Erbanfall eines Betriebsvermögens entsteht. Bei der Vermögenssteuerveranlagung kann sie nicht als Betriebsschuld in Ansatz gebracht werden, da kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen ihr und dem Betrieb besteht. ⁴⁾ Die von dem ausgleichsverpflichteten Ehegatten entnommenen Wirtschaftsgüter sind mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs.1 Nr.4 EStG), was in der Regel zu einem Entnahmegewinn führt. Da solche Veräußerungsgewinne Teil des Betriebserfolgs sind, beeinflussen sie die Belastung mit Einkommensteuer und gegebenenfalls auch mit Gewerbesteuer ⁵⁾. Außerdem ist der volle Veräußerungserlös umsatzsteuerpflichtig.

1) Bieler in NWB Fach 3 S.2639; Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (366)

2) vgl. Bieler in NWB Fach 3 S.2639 f; v.Claer in DB 1958, 466 (467); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.5; Paulick, in StuR Bd. 9 S.26; Theis, Ehegattensteuer, S.23

3) vgl. Bieler in NWB Fach 3 S.2640; Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (366); Dressler in DB 1958, 664 (665); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.5; Kapp in StbJb 1957/58, S.223 (236)

4) Kapp in StbJb 1957/58, S.223 (236); vgl. auch RPh v.7.IX.1933, RStBl 1934, 769

5) vgl. BPh v.24.IX.1959, BStBl 1959 III 466

b) Möglichkeiten zur Vermeidung der Folgen des Zugewinnausgleichs-
anspruchs

Diese wirtschaftlich gefährlichen Folgen, die gleichermaßen den ausgleichsverpflichteten Ehegatten wie dessen Teilhaber treffen können ¹⁾, lassen sich nur vergleichsweise mildern.

Der Auffassung von Nestle ²⁾, nach der dann keine steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven vorliege, falls der ausgleichsberechtigte Ehegatte auch Betriebsinhaber ist und die Wirtschaftsgüter "in einen eigenen Betrieb der gleichen Einkunftsart überführt", kann nicht gefolgt werden. Eine Entnahme liegt m.E. dann nicht vor, falls Wirtschaftsgüter von einem Betrieb in einen anderen desselben Steuerpflichtigen überführt werden, da in diesem Fall das Wirtschaftsgut den betrieblichen Bereich eines Unternehmers nicht verlassen hat, denn die weiteren Betriebe eines Unternehmers bilden für diese Betrachtungsweise eine Einheit ³⁾. Erhält der andere Ehegatte ein Wirtschaftsgut (oder gar den ganzen Betrieb bzw. Teilbetrieb), so verläßt dies den betrieblichen Bereich des ausgleichsverpflichteten Ehegatten. Dieser Vorgang muß immer zu einer steuer-

1) vgl. Bärmann in JZ 1958, 225 ff; Böttcher in StbJb 1958/59 S.305 (334 ff); wegen dieser, die Existenz eines Betriebes u.U. bedrohenden Gefahr, wird Gütertrennung empfohlen. Zur Vermeidung der o.g. Auswirkungen schlägt Böttcher in Anlehnung an Seelmann-Eggebert (Deutsches Adelsarchiv 1958 Nr. 2; Beilage zu Nr.6 1958; beide Ausgaben sind nicht zugänglich!) als Prophylaxe vor, daß schon der Erblasser eines Betriebes seinem Erben auferlegen solle, Gütertrennung mit seinem Ehegatten zu vereinbaren. Andernfalls sei er nicht erbfähig. Inhaltlich müßte diese das Testament ergänzende Klausel in den Gesellschaftsvertrag übernommen und die Mitgesellschafter verpflichtet werden, auch die Zugewinngemeinschaft zugunsten der Gütertrennung auszuschließen. Kommt ein Gesellschafter der Verpflichtung nicht nach, so bildet dies einen wichtigen Grund für die sofortige Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses. Als Fassung der testamentarischen Klausel wird folgender Wortlaut vorgeschlagen: "In Ergänzung meines Testaments vom bestimme ich, daß die von mir berufenen Erben nicht folgefähig sind, wenn sie im Zeitpunkt des Anfalls der Erbschaft nicht in Gütertrennung leben und nicht binnen der Ausschlagungsfrist Gütertrennung einführen, oder - bei Eheschließung nach dem Erbfall - die Gütertrennung nicht spätestens mit der Eheschließung einführen".

2) in StW 1972, 81 (84)

3) vgl. BFH v.7.II.1964, BStBl 1964 III 328; v.16.III.1967, BStBl 1967 III 318; v.14.IV.1967, BStBl 1967 III 391; v.11.XII.1969 BStBl 1970 II 618; Littmann, Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 RN360

pflichtigen Aufdeckung von stillen Reserven führen ¹⁾.

Gleiches gilt auch, falls der ausgleichsberechtigte Ehegatte sich damit einverstanden erklärt, daß er statt Geld oder anderer Wirtschaftsgüter eine Beteiligung an einer Personengesellschaft erhält, die der ausgleichsverpflichtete Ehegatte im Betriebsvermögen seiner Einzelfirma geführt hat. Zwar ist die Herausnahme der Beteiligung für den ausgleichsverpflichteten Ehegatten keine Entnahme, da die Beteiligung Betriebsvermögen bleibt (auch ohne Einordnung in ein anderes Betriebsvermögen) und kann daher gar nicht entnommen werden ²⁾, die Überlassung der Anteile gegen Verzicht auf den Geldanspruch wird aber einer Veräußerung gleichzusetzen und damit als Entnahme zu werten sein ³⁾.

Eine Milderung der Steuerfolgen läßt sich aber dadurch erreichen, daß die Ehegatten eine längerfristige, allmähliche Tilgung der Ausgleichsforderung vereinbaren ⁴⁾. Das Vormundschaftsgericht kann auf Antrag auch die Ausgleichsforderung stunden, soweit sie vom ausgleichsverpflichteten Ehegatten nicht bestritten wird. Dies setzt aber voraus, daß die sofortige Zahlung ihn besonders hart trifft und eine Stundung dem ausgleichsberechtigten Ehegatten zugemutet werden kann (§ 1382 BGB). Neben einer Verzinsung muß der Schuldner aber auch mit einer Sicherheitsleistung für die Schuld rechnen. Einkommensteuerrechtlich ist die Ausgleichsverpflichtung wegen ihres Rechtscharakters nicht rückstellungsfähig ⁵⁾, eine Gewinnverschiebung ist also nicht möglich.

Vergleichsweise kann dem ausgleichsberechtigten Ehegatten aber auch ein entsprechend hoher Anteil am Nachlaß eingeräumt werden ⁶⁾. Diese "erbrechtliche Lösung" führt zwar zu keinen einkommensteuerlich relevanten Maßnahmen, wegen der schlecht sicherbaren Position des aus-

1) Dressler in DB 1958, 664 (665); vgl. auch Loepelmann-Eisenberg, aaO, S.48 f

2) Kohmanns in DB 1963, 1268

3) vgl. BFH v.14.IV.1967, BStBl 1967 III 391

4) Dressler in DB 1958, 664 (665)

5) Paulick in StuR Bd.9 S.26

6) Dressler in DB 1958, 664 (665)

gleichsberechtigten Ehegatten wird sie aber keine praktische Bedeutung haben.

Steuerlich günstiger sind Unterhaltsleistungen an den ausgleichsberechtigten Ehegatten als Äquivalent für den Verzicht auf die Geltendmachung des Ausgleichsanspruches.

Sedes materiae für eine solche Verknüpfung von Unterhaltsgewährung und Vermögensauseinandersetzung ist die nicht leicht zu interpretierende Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG. Danach dürfen weder von den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen.

Diese Zuwendungen sollen also als Einkommensverwendungen angesehen werden; eine Entscheidung des Gesetzgebers, die mit dem Grundsatz kollidieren kann, "daß Einkünfte steuerlich bei demjenigen erfaßt werden sollen, der sie tatsächlich hat und auch behält" ¹⁾. Der Bundesfinanzhof hat den Anwendungsbereich der Bestimmung daher in seiner Rechtsprechung eingeengt. Den letzten Halbsatz ("auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen") will das höchste Finanzgericht nicht auf beide vorgenannten Zuwendungstatbestände bezogen wissen, sondern nur auf die Zuwendung an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen ²⁾. Daraus folgt, daß freiwillige Zuwendungen nur als solche vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG betroffen sind, während die Zuwendungen, die an unterhaltsberechtigte Personen geleistet werden, sowohl als solche als auch im Falle einer darüber hinaus noch besonders getroffenen Vereinbarung nicht abzugsfähig sind ³⁾.

Für die Umgehung der negativen Folgen des Zugewinnausgleichsanspruchs durch eine Versorgungsregelung bedeutet diese Judikatur folgendes:

Sind die Ehegatten ohne Schuldausspruch auf Verlangen der Ehefrau geschieden worden, und gewährt der Ehemann seiner geschiedenen Frau aufgrund einer rechtsverbindlichen Vereinbarung laufend Unter-

1) Grieger in DStZ(A) 1961, 81 (82) m.w.N.

2) BFH v.17.VII.1959, BStBl 1959 III 345

3) vgl. Grieger in DStZ (A) 1961, 81 (82); Loepelmann-Eisenberg, aaO, S.7

halt, so fallen die Unterhaltszahlungen nicht unter das Abzugsverbot des § 12 Nr.2 EStG, da die Ehefrau in diesem Fall keinen gesetzlichen Unterhaltsanspruch hat (vgl. § 61 Abs.2 EheG). Sie können in der Regel als dauernde Lasten im Sinne des § 10 Abs.1 Nr.1 EStG in voller Höhe abgezogen werden. Die Ehefrau freilich muß sie nach § 22 Nr.1 EStG als sonstige wiederkehrende Bezüge versteuern. Gleiches gilt auch, falls der schuldlos geschiedene Ehegatte aufgrund einer Vereinbarung nach § 72 EheG laufend Unterhaltsleistungen dem schuldig geschiedenen Ehegatten erbringt ¹⁾.

Gewährt hingegen der für schuldig erklärte Ehegatte dem schuldlos geschiedenen Ehegatten Unterhalt, so ist die Unterhaltsleistung bei dem schuldig geschiedenen Ehegatten Einkommensverwendung im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG. Er kann sie deshalb nicht abziehen. Bei dem schuldlos geschiedenen Ehegatten ist sie nicht steuerpflichtig. Dasselbe gilt, wenn die Rente von den Erben des schuldig geschiedenen Ehegatten zu zahlen ist ²⁾. Die Unterhaltsleistung kann jedoch von dem zur Zahlung verpflichteten Ehegatten als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 33 a Abs. 1 EStG mit höchstens DM 1.200,-- jährlich berücksichtigt werden ³⁾. Wird dem mitschuldig geschiedenen Ehegatten ein Betrag für den Unterhalt zugebilligt, so steht dem leistenden Ehegatten auch nur der gleiche Freibetrag zu ⁴⁾.

Die Unterschiede hinsichtlich der steuerlichen Belastung des leistenden Ehegatten sind also beachtlich: in den zunächst genannten Fällen kann er die Unterhaltszahlungen voll als Sonderausgaben absetzen, in den zuletzt genannten steht ihm nur ein verhältnismäßig bescheidener Freibetrag zu.

Es besteht aber die Möglichkeit, diese Unterschiede zu nivellieren.

Zwar müssen die Ehegatten genau wie das Finanzamt und die Steuergerichte den Schuldausspruch des Scheidungsrichters respektieren; auch die für die steuerliche Beurteilung maßgebenden abstrakten Tatbestände der gesetzlichen Unterhaltungspflicht sind nicht

1) BFH v.7.XII.1966, BStBl 1967 III 245

2) RFH v.14.X.1942, RStBl 1943 5

3) vgl. Loepelmann-Eisenberg, aaO, S.8

4) BFH v.20.II.1959, BStBl 1959 III 172

disponibel ¹⁾, aber - und hierin besteht gerade die Chance für Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand gelebt haben - man kann den § 12 Nr. 2 EStG unterlaufen. Der Anwendungsbereich der in Frage stehenden Vorschrift wird nämlich weiterhin dahingehend eingeschränkt, daß eine Zuwendung im Sinne der Bestimmung nur dann angenommen werden darf, falls der Empfänger keine Gegenleistung erbringt: die Zuwendung muß unentgeltlich sein ²⁾. Die sich zwangsläufig ergebenden Abgrenzungsprobleme hat der Bundesfinanzhof in nunmehr ständiger Rechtssprechung pragmatisch gelöst: entspricht der Wert der Gegenleistung bei überschlägiger und großzügiger Berechnung mindestens der Hälfte des Wertes der addierten Unterhaltsverpflichtung, so findet § 12 Nr. 2 EStG keine Anwendung; zugrunde zu legen sind immer die von Dritten erzielbaren Preise, gegebenenfalls auch der Geschäftswert ³⁾.

Die steuerlichen Vorteile werden sofort bei folgendem Beispiel deutlich: Ein Ehemann wird schuldig geschieden. In der Ehe erzielte er einen Zugewinn von DM 160.000,--. Im notariellen Auseinandersetzungsvertrag verpflichtet er sich zur Zahlung von monatlich DM 1.000,-- auf Lebenszeit an seine geschiedene Frau. Diese wiederum verzichtet auf den ihr zustehenden Ausgleichsanspruch über DM 80.000,--. Angenommen, die Ehefrau ist fünfzig Jahre alt, so beträgt der Kapitalwert des ihr auf Lebenszeit eingeräumten Unterhaltsanspruchs gemäß § 16 Abs. 2 Nr. 6 BewG das dreizehnfache des Wertes der einjährigen Unterhaltsleistung, mithin DM 156.000,--. Da die Gegenleistung die Hälfte des Wertes der Unterhaltsleistung übersteigt, kann der Ehemann die dauernde Last von jährlich DM 12.000,-- als Sonderausgaben absetzen; bei einem Einkommen von DM 80.000,-- im Jahr spart er laut Einkommensteuergrundtabelle DM 5.968,-- Einkommensteuer, während seine geschiedene Frau - so sie keine weiteren Einkünfte hat - DM 2.079,-- an Einkommensteuer bezahlen muß ⁴⁾.

Zahlt er ihr aber DM 1.500,-- im Monat, so beläuft sich die kapitalisierte Unterhaltsleistung auf DM 234.000,--. Da nun die Gegenleistung weit unter der Hälfte der Unterhaltsleistung liegt, kann

1) vgl. hierzu ausführlich Loepelmann-Eisenberg, aaO, S. 10 ff

2) Herrmann-Heuer, aaO, § 12 Anm. 8 m.w.N.

3) BFH v.23.I.1964, BStBl 1964 III 422; v.2.XII.1966, HFR 1967, 234; v.30.XI.1967, BStBl 1968 II 264

4) Aus Vereinfachungsgründen werden weder Ergänzungsabgabe noch Kirchensteuer etc. angesetzt

der Ehemann nur den Freibetrag gemäß § 33 a EStG geltend machen und hat deshalb nur noch eine Steuerersparnis von höchstens DM 602,--. Seine ehemalige Frau braucht hingegen keine Einkommensteuer zu bezahlen.

Da man davon ausgehen muß, daß beide Eheleute trotz Scheidung möglichst selbst viel Geld behalten und deshalb möglichst wenig Einkommensteuer abführen wollen, so zeigt dieses Beispiel, daß bei Beendigung der Zugewinnngemeinschaft geradezu Manipulationen herausgefordert werden. Zahlt er seiner Frau DM 12.000,-- jährlich, dann ist seine einkommensteuerliche Belastung DM 25.352,--. Gibt er ihr aber DM 18.000,--, dann verbleiben ihm statt DM 42.352,-- nur DM 30.986,--. Die entsprechenden Nettobeträge bei seiner Frau sind DM 9.921,-- bzw. DM 18.000,--. Sind beide Ehegatten bei der Vereinbarung von einer Unterhaltsleistung in Höhe von DM 1.500,-- monatlich ausgegangen, was bei der Höhe des Einkommens des Mannes angemessen wäre, und hätte die Frau sich "offiziell" mit DM 1.000,-- begnügt, so entstünde über den ihr zustehenden Betrag von DM 18.000,-- hinaus noch ein "verteilungsfähiger Gewinn" von jährlich rund DM 4.000,--.

Sind die Eheleute zerstritten oder "gesetzzestreu", und besteht die Ehefrau auf dem ihr vom Gesetzgeber eingeräumten Recht, nämlich auf der Auszahlung der DM 80.000,--, dann zerstört sie u.U. die "Einkommensquelle" ihres Mannes, falls dieser einen Betrieb hat, und gefährdet sogar ihren Unterhaltsanspruch. Die Unterhaltsleistung kann der Mann dann auch nicht abziehen. Die wirtschaftlichen und steuerlichen Nachteile sind somit noch drastischer als bei den beiden oben angeführten Beispielen ¹⁾.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, daß die günstige Unterhaltsregelung nicht nur durch den Verzicht auf den Zugewinnausgleichsanspruch, sondern auch durch Vermögensübertragungen und sonstige "wirtschaftlich zu einer Veränderung der bisherigen Verhältnisse" führende Vereinbarungen erzielt werden kann ²⁾.

1) vgl. hierzu Loepelmann-Eisenberg, aaO, S.46 ff m.w.B.

2) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 12 RN 101 a

4.) Schlußbemerkung

Der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft wird in der großen Mehrzahl der Fälle zu keinen Schwierigkeiten führen, insbesondere dann, wenn das Vermögen beider Ehegatten unbedeutend und der Wert ihrer Arbeitsleistung etwa gleich hoch ist oder nur der Mann arbeitet. Jeder Ehegatte bezieht seine Einkünfte selbst. Für die das Haus und die Kinder versorgende Ehefrau ist der Zugewinnausgleichsanspruch im Falle einer Scheidung ein gerechtes Korrektiv in der Vermögensebene. Einkommensteuerlich ergeben sich keine Probleme.

Dagegen müssen sich zwangsläufig unübersehbare Komplikationen ergeben, falls die Vermögen der Ehegatten voneinander abweichen, wenn sie über verschieden hohe Einkünfte verfügen und Wert und Dauer ihrer Arbeitsleistungen nicht miteinander verglichen werden können. Schwierigkeiten sind besonders dann zu befürchten, wenn ein Ehegatte Unternehmer ist oder an einem Unternehmen beteiligt ist und sein gesamtes Vermögen in dem Geschäft angelegt hat. Schon die Verwaltungsbeschränkungen während der Dauer der Ehe können zu empfindlichen Störungen des Geschäftsbetriebes führen. Vor allem aber können beide Ehegatten während der Ehe nie übersehen, wie sich der Ausgleich des Zugewinns bei Beendigung des Güterstandes auswirken wird. Auf der einen Seite kann der Ausgleichsanspruch Belastungen bringen, die gegebenenfalls zu einer schweren Erschütterung des Betriebes des Ausgleichspflichtigen führen, andererseits fehlt dem Ausgleichsberechtigten während der Ehe eine klare Übersicht darüber, was er bei Beendigung des Güterstandes zu erwarten hat. Da in diesen Fällen die steuerlich vernünftigste und für beide Teile vorteilhafteste Lösung sich nicht aus dem Gesetz, sondern nur aus einem Vergleich ergeben kann, kommt ein weiteres Risiko hinzu, das umso größer wird, je mehr sich die Ehegatten zerstritten haben.

Ohne Bedenken wird man sich daher den schon mehr prosaischen Worten von Conrad Böttcher anschließen dürfen: "Wer trotz aller Warnungen die Zugewinnngemeinschaft eintreten lassen will, dem sollte man mit dem letzten Königlichen Polizeipräsidenten von Berlin, dem bekannten Herrn v. Jagow, noch einmal zurufen: ich warne Neugierige!" ¹⁾

1) in StbJb 1958/59 S.305 (340)

II. Güterstand der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung des eingebrachten Gutes der Frau

1.) Vorbemerkung

Leben die Ehegatten in einem dem Güterstand der Verwaltung und Nutznießung entsprechenden Güterstand, so wird grundsätzlich das gesamte Vermögen der Ehefrau durch die Eheschließung (§ 1317 BGB aF) und vom Augenblick der Eheschließung an kraft Gesetzes und ohne Rechtsakt der Verwaltung und Nutznießung durch den Ehemann unterworfen, ohne daß es der Feststellung bedarf, woher das Vermögen stammt ¹⁾. Ausgenommen von der Verwaltung und Nutznießung ist nur das Vorbehaltsgut der Frau (§ 1365 BGB aF). Ein solches Vorbehaltsgut kann durch Ehevertrag vereinbart werden (§ 1368 BGB aF), auf der Willenserklärung eines Dritten (§ 1369 BGB aF) oder auf Surrogation (§ 1370 BGB aF) beruhen. Weitere Rechtsgründe für das Entstehen eines Vorbehaltsgutes sind die §§ 1366, 1367 BGB aF, die die zum persönlichen Gebrauch bestimmten Sachen bzw. die Erträge aus ihrer Arbeit und aus dem selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäftes der Frau zuweisen. Alle anderen Erträge des beiderseitigen Vermögens sowie auch die Arbeitserträge - falls die Ehefrau im Betrieb des Mannes arbeitet - werden dem Ehemann überlassen (§ 1363 Abs. 2 BGB aF). Auch an dem Vermögenszuwachs während der Ehe nimmt die Frau nicht teil, braucht aber auch nicht die Einbußen mitzutragen. Als Ersatz für das in der Ehe Hinzugewonnene hat sie ein Erb- und Pflichtteilsrecht ²⁾.

2.) Die Auswirkungen bei Bestehen des Güterstandes

Die Zurechnungsfrage bereitet auch hier keine Schwierigkeiten. Anders als bei Gütertrennung und Zugewinnngemeinschaft erwirbt der Ehemann die Nutzungen des eingebrachten Gutes der Frau kraft Gesetzes gemäß den §§ 1363, 1373 ff BGB aF originär. Sein Nutz-

1) vgl. Staudinger-Engelmann, aaO, 9.Aufl., § 1363 Anm.2

2) vgl. Staudinger-Engelmann, aaO, 9.Aufl., Vorbem.v.§ 1363 Anm. 5. a) bis e)

ungsrecht beruht also nicht auf einer Willensentscheidung seiner Frau, und ist somit keine Zuwendung im Sinne des § 12 Nr.2 EStG.

Nach § 1383 BGB aF erwirbt er die Nutzungen des eingebrachten Gutes in derselben Weise und in demselben Umfang wie ein Nießbraucher. Erhat sowohl die Kosten zu trage~~en~~, die durch die Gewinnung der Nutzungen entstehen, als auch diejenigen, welche zur Erhaltung der Gegenstände notwendig sind (§ 1384 BGB aF). Neben dem ehelichen Aufwand (§ 1389 Abs. 1 BGB aF) muß er auch alle das eingebrachte Gut betreffende Lasten tragen (§§ 1386, 1387 BGB aF).

Nach Auffassung von Prieße ¹⁾ hat der Ehemann aufgrund des Gleichberechtigungsgesetzes nur noch ein Verwaltungsrecht, während die Nutznießung in einen Nießbrauch umzudeuten sei. Unter Verweisung auf das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 16.I.1935 ²⁾ will er daher die Einkünfte der Frau zugerechnet wissen: ihr Mann habe nur "die Stellung eines unbeschränkten Nießbrauchers".

Sieht man einmal davon ab, daß nach der jüngeren Judikatur und Lehre der Nießbraucher die Nutzungen aus der ihm überlassenen Einkommensquelle erwirbt, und zwar kraft eigenen Rechts ³⁾, so spricht hauptsächlich gegen diese Ansicht, daß es nicht Aufgabe der Finanzämter und Steuergerichte ist, sich als Korrektiv des Gesetzgebers zu verstehen. Der Güterstand der Verwaltung und Nutznießung trat mit Ablauf des 31.III.1953 außer Kraft (Art 117 GG). Solange er bestand, war er in seiner kodifizierten Form wirksam. Den Intentionen des Gesetzgebers nach ergab sich gerade auch die Nutznießung "aus dem Wesen der Ehe und der Stellung von Mann und Frau in und für die Familie" und kann "nicht mit der Bestellung eines Nießbrauchs verglichen werden" ⁴⁾. In § 1383 BGB aF wird nur Art und Umfang der Nutz-

1) aaO, S.46 f

2) StuW 1935 Nr.150

3) vgl. statt aller: BFH v.15.XI.1957, BStBl 1958 III 103; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 12 RN 115 f

4) BFH v.16.VIII.1963, BStBl 1963 III 559 (560)

ung dem Nießbrauch gleichgestellt, nicht aber das Wirksamerwerden des Güterstandes mit der Bestellung des Nießbrauchs, die ja nur in rechtsgeschäftlicher Form gemäß § 1085 BGB möglich ist ¹⁾.

Die sonst mit Ausnahme von Prieße einhellig vertretene Meinung, nach der die Einkünfte immer dem Ehemann zuzurechnen seien ²⁾, kann auch nicht mit der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Frage gestellt werden. Es geht nicht um eine Divergenz von äußerer Form und wirtschaftlichem Gehalt ³⁾, sondern einzig um die verfassungsmäßig gebotene Beachtung des vor dem 1.IV.1953 geltenden Rechts.

Der VI. Senat des Bundesfinanzhofes entschied in seinem Urteil vom 16.VIII.1963 auch dementsprechend: "Die Entscheidung, wer von den Ehegatten Einkünfte 'bezogen' hat, ist in erster Linie nach den güterrechtlichen Bestimmungen des bürgerlichen Rechts zu treffen ..." ⁴⁾. Folgerichtig wies er die Nutzungen des eingebrachten Vermögens der Frau dem Mann als Einkünfte zu ⁵⁾.

Da dem Ehemann gemäß § 1374 BGB aF auch die Verpflichtung auferlegt ist, das Vermögen seiner Frau ordnungsgemäß zu verwalten, kann er nicht einseitig formlos auf eben dieses Verwaltungsrecht verzichten, da es nicht nur in seinem Interesse besteht, sondern auch in dem der ehelichen Gemeinschaft ⁶⁾. Freilich hindert den Mann niemand, die eigentlich ihm zustehenden Nutzungen seiner Frau zu überlassen. Ein Verzicht ist aber zivilrechtlich nur in Form eines Ehevertrages möglich ⁷⁾.

1) BFH v.16.VIII.1963, ebenda

2) Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (366); Blümich-Falk, aaO, 10. Aufl., § 26 a Anm. 2. g) aa); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 115; Heitzer in DB 1957, 932; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 3; Kirch-Mager in DStZ 1948, 46; Lenski in StbJb 1957/58 S.193 (200); Littmann, Einkommensteuerrecht, §. 26 a RN 7; Theis, Ehegattensteuer, S.23

3) vgl. S.26 f

4) BStBl 1963 III 559

5) BStBl 1963 III 559 (560)

6) RGRK, § 1374 Anm.1

7) §§ 1432, 1434 BGB aF; vgl. RGRK, § 1432 Anm.1

Welche einkommensteuerlichen Konsequenzen ergeben sich, falls die Ehegatten eine solche Verzichtvereinbarung trotz Formmangels als gültig behandeln, die Einkünfte also tatsächlich der Ehefrau zugeflossen sind?

Beinahe alle Autoren, die sich zu dieser Frage geäußert haben, behandeln den formlosen Verzicht auf die Nutzungen als Zuwendung, die wegen § 12 Nr. 2 EStG keine Auswirkungen haben soll, da die Ehefrau "nach bürgerlichem Recht einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch (§ 1360 BGB) haben könnte. Ob nach bürgerlichem Recht unter Berücksichtigung der persönlichen Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit ein Unterhaltsanspruch tatsächlich besteht", ist ohne Bedeutung ¹⁾. Die formnichtige Abrede ist steuerlich unbeachtlich; die Einkünfte werden immer dem Ehemann zugerechnet ²⁾.

Hinter dieser Auffassung steht der Bundesfinanzhof nicht nur in seinem Urteil vom 16.VIII.1963, sondern auch mit seiner ständigen Rechtsprechung ³⁾, die nur die eine Ausnahme gelten läßt, daß der Formmangel infolge Rechtsirrtums von rechtsungewandten Personen oder infolge undurchsichtiger bürgerlich-rechtlicher Verhältnisse übersehen worden ist, aber nach Aufklärung alsbald für die Zukunft geheilt wird.

Gegen diese Auffassung wird geltend gemacht ⁴⁾, sie setze sich über die eindeutige Vorschrift des § 5 Abs. 3 StAnpG hinweg, die besagt:

"Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen eines Mangels der Geschäftsfähigkeit oder der Rechtsfähigkeit nichtig, so ist dies für die Besteuerung insoweit und solange ohne Bedeutung, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen."

Dieser Kritik muß gefolgt werden. Wortlaut und Sinn des § 5 Abs. 3 StAnpG sind eindeutig darauf gerichtet, die Besteuerung dem wirtschaftlichen Ergebnis folgen zu lassen, wie es die Betel-

1) So der Leitsatz des BFH-Urteils v.24.II.1961, BStBl 1961 III 188; vgl. auch BFH v.20.II.1959, BStBl 1959 III 172

2) Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (366); Blümich-Falk, aaO, 10. Aufl., § 26 a Anm. 2. g) bb); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 115; Kirch-Mager in DStZ 1948, 46; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 7; Hammel in NST Ehe

3) vgl. BFH v.12.VIII.1960, BStBl 1960 III 424; v.10.X.1963, BStBl 1963 III 563

4) Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3; vgl. insbesondere: Herrmann-Heuer, aaO, § 10 Anm. 8 a; Tipke-Kruse, aaO, § 5 StAnpG Anm. 24; Wilhelm in BB 1966, 365

ligten selbst herbeigeführt haben und gelten lassen. Es geht nicht an, sich für ein wichtiges Teilgebiet der Besteuerung einfach darüber hinwegzusetzen. Wenn zum Beispiel Littmann ¹⁾ zur Unterstützung des Bundesfinanzhofs ausführt, bei Rentenversprechen und dergleichen handele es sich um Dauerrechtsverhältnisse, bei deren Einzelleistungen sich noch nicht beurteilen lasse, ob sie durchgehalten werden, weshalb es der Steuerpflichtige mangels Erzwingbarkeit in der Hand habe, sein Einkommen zu manipulieren, so ist dazu zu sagen: gerade bei Dauerrechtsverhältnissen mit dem entsprechenden Begehren auf steuerliche Vorteile ist für den Finanzbeamten alsbald und unschwer zu erkennen, ob der betreffende Steuerpflichtige manipuliert oder sich an sein - wenn auch unter Verzicht auf Formalitäten - gegebenes Wort hält. Wo die Manipulation anfängt, d.h. die Leistung variiert wird, entfallen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 3 StAnpG von selbst. Denn nur tatsächlich erbrachte Leistungen sollen ja als wirksame Erfüllung gelten. Die Vorschrift macht nun einmal keinen Unterschied zwischen Dauergeschäften und anderen, sondern hat im Gegenteil mit den Worten "insoweit" und "solange" auch und gerade solche Geschäfte im Auge, die nur abschnittsweise zu erfüllen sind. Wenn jemand Jahr für Jahr die gegebene Zusage erfüllt, dann ist deren wirtschaftliches Ergebnis "insoweit" eingetreten. Es kann dann auch nicht mehr rückgängig gemacht werden. Somit hat ihm auch die Besteuerung zu folgen. Geradezu willkürlich, weil in keiner Weise durch das Gesetz gedeckt, sondern allenfalls "auf der Krücke eines sozialen Wohlwollens gestützt", erscheint die von der Rechtsprechung zugunsten der "rechtsungewandten Personen" zugelassene Ausnahme ²⁾.

Haben die Ehegatten ein Vorbehaltsgut vereinbart, etwa durch einen formgültigen Ehevertrag, in dem der Ehemann auf die ihm zustehenden Nutzungen zugunsten seiner Frau verzichtet,

1) Einkommensteuerrecht, § 9 RN 48

2) Gericke in FR 1962, 4; v. Wallis in Hübschmann-Hepp-Spitaler, aaO, § 5 StAnpG Anm. 5 a

dann wird die Zurechnungsfrage wieder von allen Autoren ¹⁾ einhellig beantwortet: die der Frau zufließenden Einkünfte aus dem Vorbehaltsgut sind immer ihr selbst zuzurechnen, da ihr die Einkünfte originär zustehen (vgl. § 1371 BGB aF). Dieser mit der zivilrechtlichen Rechtslage übereinstimmende Grundsatz gilt für jede Art von Vorbehaltsgut, ganz gleich ob seine Begründung etwa auf der Willenserklärung eines Dritten oder auf Ehevertrag beruht ²⁾. Streit hat es nur bei der Zurechnung von Einkünften gegeben, die die Frau durch den selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäftes erzielt hat. Dieser Streit bezog sich aber lediglich darauf, was unter einem Erwerbsgeschäft im steuerlichen Sinne zu verstehen sei. Unstreitig braucht das Erwerbsgeschäft selbst nicht zum eingebrachten Gut zu gehören ³⁾. Weiterhin ist unbestritten, daß einerseits die Teilhaberschaft an einer oHG als Erwerbsgeschäft zu klassifizieren ist, während dies andererseits bei einer stillen Gesellschaft im Sinne der §§ 335 ff HGB verneint werden muß ⁴⁾. Der typische stille Gesellschafter tritt nach außen hin nicht in Erscheinung. Seine Einlage geht in das Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes über. Der typische stille Gesellschafter bezieht Einkünfte aus Kapitalvermögen, ist also laut Definition des § 15 Nr. 2 EStG kein Mitunternehmer. Die Zahlungen an ihn stellen Betriebsausgaben dar. Die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters sind allerdings dem Gewerbeertrag für die Berechnung der Gewerbesteuer wieder hinzuzurechnen (§ 8 Nr. 3 GewStG) ⁵⁾.

Diffiziler und dementsprechend bestritten ist die Behandlung einer Kommanditbeteiligung. Daneben bliebe noch die in Judikatur und Schrifttum in dieser Frage unbeachtete atypische stille Gesellschaft zu untersuchen.

1) Birkholz in DSTz (A) 1967, 365 (366); Blümich-Falk, aaO, 10. Aufl., § 26 a Anm. 2. g) aa); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 115 f; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 3; Kirchmager in DSTz 1948, 46; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 7

2) so auch BFH v. 13. IV. 1962, BStBl 1962 III 382; v. 16. VIII. 1963, BStBl 1963 III 559 (560)

3) BFH v. 13. IV. 1962, ebenda; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 3

4) BFH v. 13. IV. 1962, ebenda; RG v. 17. I. 1930, RGZ 127, 110 (114); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 115

5) vgl. Limberg in StW 1969, 170 (171)

Gibt nun die Position eines Kommanditisten bzw. eines atypischen stillen Gesellschafters der Frau die Stellung einer Erwerbstätigen? In beiden Beteiligungsformen wird sie als Mitunternehmerin im Sinne des § 15 Nr. 2 EStG angesehen. Der unechte stille Gesellschafter ist im Gegensatz zum typischen stillen Gesellschafter auch an den Reserven des Unternehmens im Zeitpunkt der Liquidation beteiligt und hat insoweit nicht nur eine Geldforderung, also etwa die Stellung eines Darlehensgebers. Seine Einkünfte sind wie die eines Kommanditisten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und beim Unternehmen nicht abziehbar ¹⁾. Bei beiden Beteiligungsformen trägt die Ehefrau ein unternehmerisches Risiko. Während aber die Firma einer Kommanditgesellschaft auch im Namen eines Kommanditisten geführt wird ²⁾, tritt der atypische stille Gesellschafter nach außen nie auf; er ist nur Mitunternehmer im Innenverhältnis zum Hauptbeteiligten, nicht aber zur Gesellschaft selbst ³⁾; mithin kann seine "Tätigkeit" nie mit dem selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäftes verglichen werden.

Hält die Ehefrau hingegen eine Kommanditbeteiligung, so muß sie nach der Auffassung des Bundesfinanzhofes ohne Einschränkung als Erwerbstätige im Sinne des bürgerlichen Rechts angesehen werden, da dies "die unbestrittene Unternehmerstellung im Einkommensteuerrecht gebiete" ⁴⁾.

Gegen dieses Urteil spricht zunächst, daß auch eine atypische stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft nach § 15 Nr. 2 EStG zu werten ist. Ferner bestehen Bedenken gegen die vom Bundesfinanzhof vertretene Auffassung, nach der eine Beteiligung der Frau als Kommanditistin immer als selbständiger

1) vgl. BFH v.19.I.1960, BStBl 1960 III 229

2) vgl. BFH v.13.IV.1962, BStBl 1962 III 382 (383); gemäß § 19 Abs. 2 und 4 HGB darf die Firma der KG aber nicht seinen Namen enthalten, vgl. Baumbach-Duden, aaO, § 19 Anm. 1) D; was der BFH in seinem obigen Urteil offenbar für möglich hält.

3) Limberg in StW 1969, 170 (171)

4) BStBl 1962 III 382 (383); gleiche Ansicht: Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 3; FG Düsseldorf v.16.X.1968, DStZE 1969, 105; nach diesem Urteil partizipiert der Ehemann in gleicher Weise an den Erträgen, die seiner Frau aus einer KG zustehen, falls dies im Ehevertrag vereinbart wurde. Die Einkünfte aus den ihm zustehenden Anteilen sind folgerichtig auch ihm zuzurechnen.

Betrieb eines Erwerbsgeschäftes angesehen werden soll.¹⁾ Die das Einkommensteuerrecht beherrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise gebietet in aller Regel geradezu das Gegenteil. Ein selbständiger Erwerb im wirtschaftlichen Sinn setzt zumindest voraus, daß über die Kapitaleinlage selbst der Kommanditist Einfluß auf das betriebene Geschäft nehmen kann und sich auch tatsächlich am Geschäftsablauf beteiligt. Das Handelsgesetzbuch schließt ihn aber grundsätzlich von der Geschäftsführung und der Vertretung der Gesellschaft aus (§§ 164, 170 HGB) und gibt ihm nur ein Überwachungsrecht (§ 166 HGB), das sogar weniger weitgehend ist als das eines ausgeschlossenen Gesellschafters einer oHG; er kann weder Zwischenabschlüsse noch Prüfungsberichte etwa des Finanzamtes einsehen²⁾. Eine Einflußnahme auf den Geschäftsgang der KG obliegt nur den Geschäftsführern. Ein Widerspruchsrecht biligt das Gesetz dem Kommanditisten nur zu, falls eine Handlung über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgeht (§ 164 HGB). Auch die Motivation eines Steuerpflichtigen, warum er überhaupt Kommanditanteile hält, bleibt in dem Urteil des Bundesfinanzhofes unberücksichtigt. Man denke nur an die meist in Form einer GmbH & Co KG betriebenen Gesellschaften, deren primärer Zweck aus der Perspektive des Kommanditisten darin liegt, möglichst hohe negative Einkünfte zu "erzielen", die mit seinen anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können, mithin - so er ein höheres Einkommen hat - die stark progressive Wirkung des Steuertarifs wesentlich mildert. Gleiches gilt auch für Verlustzuweisungen aufgrund einer erhöhten AfA beispielsweise gemäß § 14 BerlinGH³⁾.

Von einem Erwerbsgeschäft kann man allenfalls dann sprechen, falls es sich etwa um eine kapitalistische Kommanditgesellschaft handelt, in der die Rechte des Kommanditisten weit über die im Gesetz vorgesehenen hinausgehen und dies auch im Gesellschaftsvertrag festgelegt ist⁴⁾.

1) so auch Birkholz in DSTz (A) 1967, 365 (366), jedoch nur mit dem Hinweis, daß die Auffassung des BFH "mit der bürgerlich-rechtlichen Ordnung nur bedingt" übereinstimme; Grass, Ehegattenbesteuerung, B 115 rechnet Kommanditbeteiligungen zum eingebrachten Gut; im Urteil v. 17.VI.1948 fordert der OGH BrZ, daß die Ehefrau eigenverantwortlich ihr Kommanditanteil verwalten müsse; die Frage, ob dann ein selbständiges Erwerbsgeschäft im Sinne des § 1367 BGB af vorliegt, wird nicht entschieden, in NJW 1948, 691

2) vgl. Baumbach-Duden, aaO, § 166 Anm.2) A. und § 118 Anm.1) B.

3) vgl. George in Littmann, Einkommensteuerrecht, § 14 BerlinFG RN 47 ff insbesondere RN 54; vgl. Übersicht über weitere Sonderabschreibungen in WP 73, S.570 ff

4) vgl. hierzu Baumbach-Duden, aaO, § 164 Anm.1) A.

3.) Die Auswirkungen bei Beendigung des Güterstandes

Da es sich beim Güterstand der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung dem Prinzip nach um einen Güterstand der Gütertrennung handelt, können bei Beendigung grundsätzlich keine einkommensteuerlichen Auswirkungen auftreten.

Im Falle der Ehescheidung muß der Ehemann das eingebrachte Gut zurückgeben. Von diesem Zeitpunkt an sind alle Einkünfte wieder der Frau zuzurechnen. Dies gilt auch dann, falls die Grundlage der Einkünfte noch zur Zeit des Besetzens des Güterstandes vom Mann gelegt wurde, die Frau¹⁾ sie aber erst nach dauernder Trennung bzw. Scheidung einzieht.

Sind also in einem der Verwaltung und Nutznießung unterworfenen Gewerbebetrieb Forderungen entstanden, die nach der Scheidung der Frau zufließen, dann sind ihr diese Einkünfte auch zuzurechnen²⁾.

4.) Schlußbemerkung

Die Bedeutung dieses Güterstandes überhaupt ist heute gering. Relevant können seine einkommensteuerlichen Auswirkungen nur dann werden, falls durch Betriebsprüfungen noch Veranlagungszeiträume bis 1957 berührt werden³⁾; ferner bei Ausländern und bei Deutschen unter den Voraussetzungen des § 1409 Abs.2 BGB⁴⁾.

1) vgl. Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3; RFH v.20.I.1937, nicht veröffentlicht

2) vgl. S.22

3) vgl. Art.8 I. Nr.3 Abs.1 GleichberG; diese Vorschrift übersieht Birkholz in DStZ (A) 1967, 365; nach seiner Auffassung kann sich der Güterstand nur bis 1953 einschließlich auswirken; vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, Einl § 1363 Anm.V. 2. a); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 117

4) vgl. S.8 und 13

B. Die Rechtswirkungen und einkommensteuerlichen Auswirkungen der
auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterstände

I. Die auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterstände,
ihre Besonderheiten und Gemeinsamkeiten

1.) Gütergemeinschaft und allgemeine Gütergemeinschaft

Die Gütergemeinschaft selbst enthält drei ihrer Rechtsnatur nach verschiedene Gütermassen: das Gesamtgut (§ 1416 BGB), das Sondergut (§ 1417 BGB) und das Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB). Sie zusammen ergeben das Wesen der Gütergemeinschaft.

Während das Sondergut alle die Gegenstände umfaßt, die nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden können, kann ein Vorbehaltsgut eines Ehegatten durch Ehevertrag, durch Erwerb von Todes wegen oder durch unentgeltliche Zuwendung eines Dritten begründet werden, falls der Erblasser bzw. der Dritte bei der Zuwendung bestimmt, daß der Erwerb Vorbehaltsgut sein soll. Ferner gehört zum Vorbehaltsgut immer das Surrogat ¹⁾. Werden Nutzungen aus den beiden Gütermassen gezogen, so fallen die Erträgnisse aus dem Vorbehaltsgut wieder in das Vorbehaltsgut; Nutzungen aus dem Sondergut hingegen fallen in das Gesamtgut. Dieses Gesamtgut ist die wichtigste Vermögensmasse. Durch den Abschluß des Ehevertrages fällt sowohl alles vorhandene als auch später entgeltlich oder unentgeltlich erworbene und anfallende Vermögen jeder Art des Mannes und der Frau kraft Gesetzes ohne besonderes Zutun der Ehegatten in das Gesamtgut.

Inhaltlich entspricht § 1416 BGB genau der Regelung betreffend die allgemeine Gütergemeinschaft ²⁾.

2.) Fortgesetzte Gütergemeinschaft

Die fortgesetzte Gütergemeinschaft (§§ 1483 - 1518 BGB) tritt als

1) Wird aber alles jetzige und künftige Vermögen eines Ehegatten zu Vorbehaltsgut erklärt, dann liegt Gütertrennung vor, vgl. Haagele in Stbg 1970, 249 (250)

2) vgl. § 1438 BGB aF; Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1416 Anm.1

gewissermaßen erbrechtliche Auswirkung der ehelichen Gütergemeinschaft beim Tode eines Ehegatten unter Vorhandensein von mindestens einem gemeinschaftlichen Abkömmling ein. Voraussetzung ist dabei, daß im Ehevertrag über die eheliche Gütergemeinschaft deren Fortsetzung ausdrücklich vereinbart worden ist. Aber auch dann kann sie der Überlebende Ehegatte noch binnen einer Sechswochenfrist nach dem Todesfall in öffentlich beglaubigter Form ablehnen (§ 1484 BGB) ¹⁾.

Die fortgesetzte Gütergemeinschaft kennt vier Vermögensmassen. Neben dem Vermögen der Abkömmlinge, das allein ihnen zusteht, können Vorbehaltsgut und Sondergut des überlebenden Ehegatten bestehen. Für diese beiden Vermögensmassen gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Gütergemeinschaft (§ 1486 BGB). Was bisher Vorbehaltsgut bzw. Sondergut war, bleibt Sondergut bzw. Vorbehaltsgut. Sondergut kann der Überlebende Ehegatte auch während der fortgesetzten Gütergemeinschaft erwerben. Desgleichen können Zuwendungen von Dritten unter den Voraussetzungen des § 1418 Abs.2 Nr.2,3 BGB Vorbehaltsgut werden.

Zum Gesamtgut gehört neben dem Gesamtgut der vorherigen ehelichen Gütergemeinschaft auch die Vermögenswerte, die der Überlebende Ehegatte aus dem Vorbehalts- und Sondergut des verstorbenen Ehegatten erwirbt. Ferner die Nutzungen aus seinem Sondergut und aller Erwerb des überlebenden Ehegatten, nicht aber der der Abkömmlinge. Die anteilsberechtigten gemeinschaftlichen Abkömmlinge, die bei gesetzlicher Erbfolge als Erben berufen sind, treten quase an die Stelle des verstorbenen Ehegatten. Der Überlebende Ehegatte hat die Rechtsstellung des Ehegatten, der während der Ehe das Gesamtgut allein verwaltet (§ 1487 BGB).

3.) Errungenschaftsgemeinschaft und Fahrnisgemeinschaft

Die Errungenschaftsgemeinschaft (§ 1519-1548 BGB aF) kennt vier Vermögensmassen: das eingebrachte Gut des Mannes oder der Frau, das Vorbehaltsgut der Frau und das Gesamtgut.

1) Bei vor dem 1.VII.1958 geschlossenem Ehevertrag auf eheliche Gütergemeinschaft tritt fortgesetzte Gütergemeinschaft kraft Gesetzes ein, es sei denn, sie sei im Ehevertrag oder durch gemeinschaftliches Testament ausdrücklich ausgeschlossen oder ihr Eintritt wird nach dem Tode des ersten Ehegatten vom Überlebenden Ehegatten form- und fristgemäß abgelehnt

Eingebrachtes Gut eines jeden Ehegatten sind seine zur Zeit der Begründung der Errungenschaftsgemeinschaft vorhandenen beweglichen und unbeweglichen Gegenstände jeglicher Art, ferner sein Erwerb während der Ehe, soweit er auf Schenkung oder Verfügung von Todes wegen oder Ausstattung beruht, weiter Gegenstände, die nicht durch Rechtsgeschäft übertragen werden können (die also bei Gütergemeinschaft Sondergut wären), und Rechte, die mit dem Tod des Berechtigten erlöschen (Leibrenten etc.), ferner Rechte, deren Erwerb durch den Tod eines Eheteils bedingt ist (Lebensversicherung etc.), das durch Ehevertrag als eingebrachtes Gut erklärte Vermögen und schließlich die Ersatzstücke des eingebrachten Gutes.

Hinsichtlich des Vorbehaltsgutes gilt das gleiche wie bei der Gütergemeinschaft.

Das Gesamtgut umfaßt alle Vermögensgegenstände, die die Ehegatten während des Bestehens des Güterstandes durch entgeltliche Rechtsgeschäfte erwerben, Ferner fallen sämtliche Nutzungen des eingebrachten Gutes jeden Eheteils in das Gesamtgut ¹⁾.

Die Verwaltung des Gesamtgutes und des eingebrachten Gutes der Frau obliegt dem Ehemann (§§ 1519 Abs. 2, 1443 BGB aF).

Für die Fahrnisgemeinschaft gilt ähnliches (§ 1549 ff BGB aF).

Zum Gesamtgut der Ehegatten gehören alle beweglichen Vermögensgegenstände ohne Rücksicht, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben wurden. Außer dem beweglichen Vermögen umfaßt das Gesamtgut auch die Errungenschaft, mithin auch Grundstücke, die entgeltlich während der Ehe erworben werden. Ein Vorbehaltsgut kann rechtsgeschäftlich begründet werden. Immobilien, die vor der Begründung des Güterstandes vorhanden waren, sind eingebrachtes Gut des betreffenden Ehegatten ²⁾.

4.) Die übrigen Güterstände

Hier kommen insbesondere die in Südeuropa häufig der Errungenschaftsgemeinschaft ähnlichen Güterstände in Betracht ³⁾. Sie unterscheiden

1) vgl. Haegele in Stbg 1970, 249 (253)

2) vgl. Haegele in Stbg 1970, 249. (254)

3) vgl. S.11 und S.13

sich aber in den grundsätzlichen Rechtswirkungen nicht von ihr. Die in der Schweiz und in der Türkei geltenden Güterverbindung ist der Gütergemeinschaft nachgebildet. Bei Beendigung dieses Güterstandes ergeben sich einkommensteuerliche Probleme, die mit denen des Zugewinnausgleichs vergleichbar sind ¹⁾.

Bleibe noch der konstruierte Güterstand ²⁾. Die sich daraus ergebenden grundlegenden Zurechnungsfragen sind aber mit denen der Gütergemeinschaft identisch.

5.) Die Gemeinsamkeiten der Güterstände

Alle vorgenannten Güterstände weisen Gemeinsamkeiten auf. Sie kennen Gütermassen, die rechtlich einem Ehegatten zugeordnet sind und deren Erträge entweder wieder in die gleiche Masse zurückfallen (Vorbehaltsgut) oder aber gemeinschaftliches Vermögen beider Ehegatten werden, wie beim Sondergut bzw. eingebrachten Gut. Die wichtigste Vermögensmasse ist jeweils das Gesamtgut, das m.E. nicht nur alles Vermögen - das nicht Sondergut, eingebrachtes Gut oder Vorbehaltsgut ist - umfaßt, sondern auch das, was Mann und Frau während des Bestehens des Güterstandes erwerben, insbesondere also die Einkünfte.

Entsprechend dieser besonderen Bedeutung des Gesamtgutes sollen zunächst dessen Auswirkungen untersucht werden. Da die gesetzestechnische Ausgestaltung bei all diesen Güterständen inhaltlich gleich ist ³⁾, kann man sich insoweit auf die Vorschrift betreffend die Gütergemeinschaft beschränken: § 1416 BGB.

1) vgl. S.38 ff

2) vgl. S.14

3) vgl. §§ 1416 Abs.1 BGB, 1438 BGB aF, 1519 Abs.2 BGB aF, 1549 BGB

II. Die Rechtswirkungen des Gesamtgutes

1.) Vorbemerkung

Die Vorschrift des § 1416 Abs. 1 BGB ist wichtig genug, um sie im vollen Wortlaut anzuführen und diesen genauestens zu untersuchen.

"Das Vermögen des Mannes und das Vermögen der Frau werden durch die Gütergemeinschaft gemeinschaftliches Vermögen beider Ehegatten (Gesamtgut). Zu dem Gesamtgut gehört auch das Vermögen, das der Mann oder die Frau während der Gütergemeinschaft erwirbt."

Daß mit Eintritt der Gütergemeinschaft die im Eigentum des Mannes und der Frau stehenden Vermögensgegenstände auf die Gesamthandsgemeinschaft beider Ehegatten durch Gesamtnachfolge übergehen, ergibt sich schon aus dem Gesetz. Hierzu bedarf es auch keiner Übertragungsakte für die einzelnen Vermögensgegenstände ¹⁾. Umstritten hingegen ist, ob auch alles während der Gütergemeinschaft Erworbene unmittelbar in das Gesamtgut fällt, oder ob § 1416 Abs. 1 Satz 2 BGB so verstanden werden muß, daß zunächst ein Zwischenerwerb des erwerbenden Ehegatten stattfindet, und dann erst nach einer "logischen Sekunde" ein Rechtsübergang auf die Gesamthandsgemeinschaft anzunehmen ist ²⁾.

Dieses zivilrechtliche Problem könnte für die Zurechnungsfrage im Einkommensteuerrecht eine "tiefgreifende", ja "fast unvorstellbare" Bedeutung erlangen ³⁾, da zu dem Erworbenen vor allem die Einkünfte der Ehegatten gehören. Fallen die Einkünfte unmittelbar in das Gesamtgut, dann stehen sie gemäß § 1419 BGB beiden Ehegatten gemeinschaftlich zur gesamten Hand zu. Ergäbe die nachfolgende Untersuchung, daß allein die Vorschriften des bürgerlichen Rechts für die Zurechnung ausschlaggebend wären, dann müßte gemäß §§ 1416 BGB, 11 Nr. 5 StAnpG jedem Ehegatten die Hälfte aller bezogenen Einkünfte zugerechnet werden.

1) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1416 Anm.5; Hofmann, aaO, S.4

2) Soweit ersichtlich wird dieses Problem in anderen Rechten nicht diskutiert, vgl. Hofmann, aaO, S.2; während im polnischen "Familien- und Vormundschaftskodex" v.25.II.1964 (vgl. Bergmann-Ferid, aaO, Bd.V, Polen, S.27) in Art.32 §§ 1, 2 Nr.1 bestimmt ist, daß zum Gesamtgut "das von einem Ehegatten bezogene Entgelt für Arbeits und Dienstleistungen" gehört, verneint der DDR-Kommentar zum Familiengesetzbuch (§ 13 FGB RN 2.2.3.) einen solchen unmittelbaren Erwerb mit dem Argument, daß dies "selbstverständlich" nicht möglich sei. In Österreich wiederum wird "on einem unmittelbaren Erwerb ausgegangen, gl. Erkenntnisse und Beschlüsse v. 22.III.1963, Bd.18 Finanzrechtlicher Teil Nr.2833 S.255 (256)

3) so Grass, Ehegattenbesteuerung, B 123

2.) Zwischenerwerb oder unmittelbarer Erwerb im steuerrechtlichen Meinungsstreit

In der steuerrechtlichen Judikatur und Literatur ist diese Rechtsfrage etwas "stiefmütterlich" behandelt worden:

Während sich der Bundesfinanzhof in seinem Gutachten v.18.II.1959 ¹⁾ zunächst auf den Wortlaut des § 1416 Abs. 1 Satz 2 BGB stützt ("... das Vermögen, das der Mann oder die Frau ... erwirbt"), der nach seiner Auffassung "die Annahme" eines Zwischenerwerbs "nahelegt", so schließt er sich doch im Folgenden der "jetzt wohl überwiegenden Meinung" an, die die gegenteilige Auffassung - für die "gute Gründe" "sprechen" - vertritt, obwohl die Lehre vom Zwischenerwerb "auch von angesehenen Rechtslehrern vertreten worden" sei. Eine Begründung wird nicht gegeben. Knapp dreieinhalb Jahre später beruft sich der II. Senat des Bundesfinanzhofs auch auf die herrschende Meinung und entscheidet sich für den Durchgangserwerb. Begründung: "Ein derartiger Erwerb des Mannes oder der Frau allein ist mit Rücksicht auf § 1416 Abs. 2 BGB nur denkbar, wenn man mit der h.M. davon ausgeht, daß zunächst ein Durchgangserwerb stattfindet". Nur wenn ein entweder "stets als Vertreter des Gesamtguts oder des anderen Ehegatten" auftrete, könne u.U. unmittelbarer Erwerb angenommen werden ²⁾.

Die gleiche Rechtsansicht wurde schon vorher von Stumpe ³⁾, Littmann ⁴⁾ und Koch ⁵⁾ vertreten. Alle berufen sich auf den Wortlaut des § 1416 Abs. 1 Satz 2 BGB. Nach Stumpe erwirbt der einzelne Ehegatte immer zunächst Alleineigentum, erst nach diesem Erwerb entstehe Gesamthandseigentum. Littmann fügt dem gleichen Argument noch den Hinweis auf die Schuldenhaftung gemäß den §§ 1459 ff BGB hinzu. Hier sei nur von den Gläubigern des Mannes und der Frau die Rede, nicht aber von den Gläubigern des Gesamtgutes. Die gleichen Gründe

1) BStBl 1959 III 263 (264)

2) v.19.VII.1962, NJW 1962, 2127 (2128)

3) in FR 1957, 563 (564)

4) in FR 1958, 58 (60) und in FR 1958, 219

5) in DStR 1957, 512 (513); Koch will die Vereinbarung der Gütergemeinschaft als Antrag auf Zusammenveranlagung gedeutet wissen; mit Recht gegen diese Auslegung "gegen den offenbaren Willen der Ehegatten" Lenski in BB 1957, 1236 (1240)

enthält auch das Urteil des Finanzgerichts München v.14.III.1958 ¹⁾.

Während Sals ²⁾ das Problem überhaupt nicht sieht, halten andere es nicht einmal für erwähnenswert, da das Güterrecht - offenbar von vorneherein - ohne Einfluß auf die Einkommensbesteuerung sei ³⁾. Einer völligen Negierung der zivilrechtlichen Rechtswirkungen muß schon deshalb entgegengetreten werden, weil sich sonst weder eine Diskrepanz zwischen äußerer Form und wirtschaftlichem Gehalt eines Vertrages noch ein Rechtsmißbrauch feststellen läßt, wie es die §§ 1 Abs. 2 und 3 EStG, 6 StAnpG fordern. Gerade die das Steuerrecht beherrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise versteht sich ja als Korrektiv zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten ⁴⁾. Dies setzt aber voraus, daß die Rechtswirkungen geklärt sind.

Die weit überwiegende Mehrzahl der Autoren hat sich der Rechtsansicht angeschlossen, nach der das Erworbene unmittelbar in das Gesamtgut fällt ⁵⁾. Teils tritt man nur den im Gutachten v.18.II.1959 niedergelegten Ausführungen des Bundesfinanzhofes bei ⁶⁾, teils beruft man sich - fälschlicherweise - auf die "höchstrichterliche Rechtsprechung in Zivilsachen und die gesamte Literatur", in der

-
- 1) EFG 1958, 274 (275); danach ist "das, was sich im Gesamtgut befindet, etwas anderes, als das, was in das Gesamtgut fällt; so auch OFD Düsseldorf in DB 1957, 1111
 - 2) in StW 1958, 65 (66)
 - 3) Eberhardt in BB 1957, 1131 (1132); Meßmer in DStR 1958, 241; Vogt in FR 1957, 557 (558)
 - 4) vgl. S.16 f
 - 5) Bertermann in Inf 1957, 236; Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2640); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Börnstein in DStZ (A) 1961, 5 (6); v.Claer in DB 1958, 466 (467); Falk in DStZ (A) 1957, 225 (236); Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (184); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 121; Grieger in BB 1958, 146 (149); Heitzer in FR 1957, 440; ders. in FR 1957, 564; ders. in DB 1957, 932; Henninger in NStR Haushaltsbesteuerung, Ehegatten, Einzelfragen 5; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 3; Hohlfeld in MittBl.d.StB 1958, 24; Jung in StW 1958, 14; Kaatz in FR 1959, 447; Krumsiek, aaO, S.90; Lenski in StbJb 1957/58 S.193 (200); ders. in BB 1957, 1236 (1239); Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 8 f; Niepoth in BB 1957, 1207; Paulick in StuR Bd. 9 S.30; Priese, aaO, S.56; Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (322); Schott in BB 1958, 149; Seithel in RWP 14 StR (D) II B 1 Einzelfragen Gütergemeinschaft S.45; Theis, Ehegattensteuer, S.23 f; ders. in DB 1957, 1246 (1248); ders. in FR 1957, 502; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (748); Zitzlaff in DB 1958, 233; ders. in FR 1958, 429; vgl. auch FG Nürnberg v.30.X.1957, EFG 1958, 126; OFD Münster, Verfügung v.31.XII.1957, - S 2123 -, in BB 1958, 149
 - 6) so z.B. Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2640); Kaatz in DB 1959, 447

diese Rechtsfrage unbestritten sein soll ¹⁾, teils geht man schlicht vom unmittelbaren Erwerb aus als habe das Problem nie bestanden ²⁾. An keiner Stelle finden sich aber die Argumente, die die Annahme des unmittelbaren Erwerbs zwingend gebieten.

3.) Kritik am Zwischenerwerb und Gründe für den unmittelbaren Erwerb

Die Vertreter des Zwischenerwerbs berufen sich auf den Wortlaut des § 1416 Abs.1 Satz 2 BGB ³⁾. Aus der Aussage des Gesetzes, daß der Mann bzw. die Frau erwerbe, kann jedoch nicht zwingend auf eine Eigentumserlangung in ungeteilter Rechtszuständigkeit geschlossen werden. So setzen die §§ 174, 181 BGB tatbestandsmäßig voraus, daß ein Rechtsgeschäft von einem Vertreter vorgenommen wird. Damit ist aber noch nicht gesagt, daß das abgeschlossene Geschäft gemäß § 164 Abs.1 Satz 1 BGB auch ein Rechtsgeschäft des Vertretenen ist. Vielmehr muß noch die vom Gesetz geforderte Willenserklärung des Vertreters hinzukommen. Mithin kann mit dem Wortlaut des § 1416 Abs. 1 Satz 2 BGB und "nur die äußerliche Abgabe der auf den Erwerb gerichteten Erklärung gemeint sein" ⁴⁾.

Gegen den Zwischenerwerb spricht, daß keiner seiner Vertreter sagen kann, in welche Gütermasse das Erworbene in der "logischen Sekunde" fällt, bevor es Gesamtgut wird. In der Gütergemeinschaft gibt es nur die beiden Sonder- und Vorbehaltsgüter und das Gesamtgut. "Eine weitere Möglichkeit ist nicht gegeben" ⁵⁾.

Da das Sondergut nur aus solchen Gegenständen bestehen kann, die rechtsgeschäftlich nicht übertragbar sind (§ 1417 Abs.2 BGB), scheidet ein Zwischenerwerb durch diese Gütermasse aus ⁶⁾.

1) so u.a. Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (322); vgl. aber Gernhuber, aaO, § 38 III; Dölle, Familienrecht, § 67 f m.w.N.

2) so u.a. Paulick in StUR Bd. 9, S.30

3) Literaturübersicht bei Hofmann, aaO, S.9 FN 26 (Gernhuber, aaO, § 38 III 2, hält nunmehr auch den Wortlaut für "unergiebig")

4) Hofmann, aaO, S.10

5) Dölle, Familienrecht, § 67 IV 6 b

6) vgl. Hofmann, aaO, S.10 f

Auch das Vorbehaltsgut kommt für den Zwischenerwerb nicht in Betracht. Ein solches Vorbehaltsgut kann unter den Voraussetzungen des § 1418 Abs.2 BGB begründet werden, besteht also nur fakultativ.

Ferner kann durch Ehevertrag seine Begründung ausgeschlossen werden ¹⁾. Somit bliebe nur die Möglichkeit, daß durch den Zwischenerwerb ein Vorbehaltsgut begründet würde. Dies bedeutet aber, daß über die "erschöpfende Auszählung" des § 1418 Abs.2 BGB ²⁾ hinaus noch eine weitere Begründungsmöglichkeit bestehen müßte, für die das Gesetz keine Anhaltspunkte bietet. Ferner könnte ein so begründetes Vorbehaltsgut in Widerspruch zum Ehevertrag stehen ³⁾.

Auch eine Fiktion, nach der der handelnde Ehegatte für den Augenblick des Erwerbs quasi in den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft versetzt bzw. als ledig behandelt wird, findet im Gesetz keine Stütze ⁴⁾.

Dem insbesondere von Gernhuber ⁵⁾ für den Zwischenerwerb angeführten Argument, daß bei einem Erbfall der Erbschein auf den erbenden Ehegatten, nicht aber auf die Gesamthand auszustellen sei, kann auch nicht gefolgt werden. Die Eigenschaft, Erbe zu sein, ist güterrechtlich nicht qualifizierbar. Erbe kann nur sein, wer entweder gesetzlich oder testamentarisch als Erbe berufen ist. Die Erbenstellung ist somit "an seine Person gebunden, nicht aber die vermögensrechtliche Beteiligung an die Erbenstellung" ⁶⁾.

Ferner vermag die Argumentation von Felgentraeger ⁷⁾ nicht zu überzeugen. Die Ablehnung des unmittelbaren Erwerbs begründet er mit der fehlenden Rechtssubjektivität der Gesamthand, derzufolge der rechtsgeschäftliche Erwerb des handelnden Ehegatten nicht unmittelbar gegenüber dem Gesamtgut wirken könne und daher der Vermittlung bedürfe. Wie beim gesetzlichen Erwerb müssen die Ehegatten beim rechtsgeschäftlichen Erwerb als Rechtsträger des Gesamtgutes angesehen werden. Auch Sondervermögen ⁸⁾ sind nicht rechtsfähig, wohl aber einem Rechtsträger zugeordnet. So ist nie der unmittelbare Er-

1) vgl. Palandt-Lauterbach, aaO, § 1418 Anm.2

2) vgl. Palandt-Lauterbach, ebenda

3) vgl. Hofmann, aaO, S.11

4) vgl. Hofmann, ebenda

5) aaO, § 38 III. 2.

6) Hofmann, aaO, S. 11 f

7) Staudinger-Felgentraeger, aaO, § 1416 Anm. 22

8) Zum Begriff vgl. Hofmann, aaO, S. 13 FN 41

werb eines Konkursverwalters oder eines Testamentsvollstreckers in Zweifel gezogen worden ¹⁾.

Letztlich werden sowohl die Interessen des Veräußerers als auch die des Erwerbers - man denke an die beim Durchgangserwerb möglichen Zwischenpfändungen - nur beim unmittelbaren Erwerb interessengerecht geschützt ²⁾.

Einzig der unmittelbare Erwerb der Gesamthand genügt den Bedürfnissen der Praxis und führt zu sachgerechten Ergebnissen ³⁾.

III. Die Folgen des unmittelbaren Erwerbs für die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen

1.) Vorbemerkung

Nach Klärung der Rechtswirkungen des Gesamtguts ergeben sich folgende Konsequenzen: alles, was ein Ehegatte erwirbt bzw. beide Ehegatten erwerben, steht beiden Ehegatten gemeinschaftlich zu. Dies gilt auch für alle Nutzungen aus dem Gesamtgut. Für sämtliche Einkunftsarten würde das - unabhängig von der Art der Veranlagung - eine Aufteilung der Einkünfte, seine hälftige Zurechnung bedeuten. Eine solche Aufteilung wäre für die steuerpflichtigen Ehegatten deshalb interessant, weil sie nicht nur die progressive Wirkung des Steuertarifs mildern, sondern darüber hinaus noch beide einkunftsbezogene Vergünstigungen in Anspruch nehmen können, so sie Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart bezogen haben und auch die übrigen Voraussetzungen erfüllen ⁴⁾.

Eine Darstellung dieser "mittelbaren" Folgen zeigt die ganze Tragweite der Einkunftszurechnung .

1) Hierzu eingehend Hofmann, aaO, S.12 ff mit dem Nachweis, daß die von Felgentraeger gemachte Unterscheidung nicht mit der fehlenden Rechtssubjektivität der Gesamthand begründet werden kann

2) Ausführlich bei Hofmann, aaO, S.14 ff

3) vgl. Beitzke, aaO, § 15 II. 1.; Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1416 Anm.5; Soergel-Siebert-Vogel, aaO, § 1416 Anm.5; eingehende Untersuchung bei Hofmann, aaO, S.19 f

4) vgl. S.23 f

2.) Freibeträge und Freigrenzen

Unter Freibeträgen sind der Höhe nach feststehende Beträge zu verstehen, die bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, hier also Einkünften oder Einkommen, immer in voller Höhe abgezogen werden können, und somit nur der Restbetrag der Steuer unterworfen bleibt. Übersteigt der Freibetrag die Bemessungsgrundlage, so geht der nicht ausgenutzte Teil verloren; er führt nicht zu einem ausgleichs- oder vortragsfähigen Verlust ¹⁾.

Unter Freigrenzen bzw. Besteuerungsgrenzen ²⁾ werden hingegen Beträge in fester Höhe verstanden, bis zu denen bestimmte Besteuerungsgrundlagen wertmäßig anwachsen können, ohne der Besteuerung zu unterliegen. Wird die Grenze jedoch überschritten, so wird grundsätzlich der volle Betrag steuerlich erfaßt ³⁾.

a) Freibetrag aus der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs etc. an Vertriebene und Flüchtlinge gem. § 3 Nr.25 EStG

§ 3 Nr.25 EStG gewährt Steuerfreiheit für Einkünfte, soweit sie jährlich DM 2.000,-- nicht übersteigen, aus der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, Betriebsteils oder Grundstücks oder aus einer bei der Veräußerung derartiger Vermögensgegenstände vorbehaltenen Versorgung mit Wohnung und Unterhalt (z.B. Altenteil) an Vertriebene und Flüchtlinge.

Dieser Freibetrag steht jedem verpachtenden Ehegatten - unabhängig von der Art der Veranlagung - gesondert zu ⁴⁾. Er knüpft an die Verpachtung als solche an, so daß zwar jedem Steuerpflichtigen, so er mehrere Pachtverträge i.S.d. § 3 Nr.25 EStG abgeschlossen hat, jeweils der Freibetrag zu gewähren ist, aber er wird nur einmal gewährt, falls etwa eine Erbengemeinschaft einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb an Personen, die unter das Bundesvertriebenen-

1) Rössler, aaO, S.80

2) Die Terminologie ist nicht einheitlich; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 14 RN 20 oder § 13 RN 98 spricht von Freigrenzen und Besteuerungsgrenzen; hingegen Hoffmann in StWK Gr.4 S.1303 (1304), der die Begriffe Freigrenzen und Besteuerungsgrenzen synonym benutzt

3) Rössler, aaO, S.81

4) vgl. Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b Anm.2. b); Littmann, Einkommensteuerrecht, § 3 RN 54

gesetz fallen, verpachtet ¹⁾. Demgemäß haben Ehegatten keinen Vorteil, falls sich der zu verpachtende Betrieb etc. im Gesamtgut befindet. Der Freibetrag steht ihnen nur einmal zu.

b) Freibetrag für Land- und Forstwirte gem. § 13 Abs.3 EStG

Gemäß dem Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen und des Einkommensteuergesetzes vom 8.V.1972 (BGBl 1972 I 761) besteht diese Vergünstigung nur noch für den Veranlagungszeitraum 1973 ²⁾. Nach dieser Vorschrift sollen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur dann berücksichtigt werden, falls sie den Betrag von DM 1.200,- übersteigen. Bei Ehegatten, die zusammenveranlagt werden, erhöht sich der Freibetrag auf DM 2.400,-.

Unstreitig soll dieser Freibetrag erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte Berücksichtigung finden ³⁾. Jede Person, die an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb beteiligt ist, steht der Freibetrag von DM 1.200,- zu. Bei getrennter Veranlagung gewährt das Gesetz nur demjenigen Ehegatten den Freibetrag, der entsprechende Einkünfte bezogen hat ⁴⁾. Befindet sich der Betrieb im Gesamtgut, dann wären die Einkünfte jedes Ehegatten bis DM 1.200,- steuerfrei.

Wählen sie die Zusammenveranlagung, dann kommt für beide nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes "nur ein (gemeinsamer) Freibetrag in Betracht", wobei es gleichgültig ist, ob die Einkünfte von einem oder von beiden Ehegatten bezogen wurden ⁵⁾. Hier ist dem Gesetzgeber offenbar ein Fehler unterlaufen: Wegen der getrennten Einkunfts Ermittlung muß eine Aufteilung des Freibetrages notwendigerweise vorgenommen werden; einige Vorschriften des Einkommensteuergesetzes wie

1) vgl. BFH v.8.IV.1960, BStBl 1960 III 250; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 3 RN 54

2) vgl. § 52 Abs.17 EStG

3) vgl. statt aller: EStR 1969 Abschnitt 124 Abs.1; Kleinsorge/Tullius in StW 1966, 115; Rendels in StW 1966, 154 (155); Thiel in Inf 1968, 225 (231); OFD Köln v.6.IX.1968, -S 2238-2-St 112, in DB 1968, 2013; OFD Düsseldorf v.13.VIII.1968, -S 2253 A St 111 -, in DStR 1968, 604

4) vgl. Rendels in StW 1966, 154 (155)

5) vgl. EStR 1969 Abschnitt 124 Abs.2

etwa § 18 Abs.4 oder § 34 Abs.4 EStG erfordern nämlich die Feststellung der Summe der Einkünfte eines jeden Ehegatten. Rendlers¹⁾ schlägt daher folgendes Verteilungssystem vor: zunächst müsse jedem Ehegatten der einfache Freibetrag zugestanden werden. Sollten die Einkünfte eines Ehegatten aus Land- und Forstwirtschaft geringer als DM 1.200,-- sein, so müsse ihm ein anteiliger Freibetrag in Höhe seiner positiven Einkünfte i.S. der §§ 13, 14 EStG zugesprochen werden. Die Differenz zwischen anteiligem Freibetrag und Gesamtfreibetrag ergebe den anteiligen Freibetrag für den anderen Ehegatten²⁾. Auch hier ergeben sich bei Gütergemeinschaft keine Probleme. Der zum Gesamtgut gehörende Betrieb ist im Zweifel auf beide Ehegatten zu je 1/2 aufzuteilen.

c) Freibeträge für Veräußerungsgewinne gem. §§ 14, 16 Abs.3 und 4, 18 Abs.3 EStG

Nach den Intentionen des Gesetzgebers gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit auch die Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes oder Teilbetriebes (§§ 14, 16 EStG), bzw. bei der Aufgabe der Tätigkeit oder bei der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens (§ 18 Abs.3 EStG) erzielt werden.

Die steuerlichen Folgen dieses quasi letzten Aktes der unternehmerischen bzw. selbständigen Tätigkeit sollen durch diese Freibetragsregelung gemildert werden.³⁾

Zwar werden die bereits entstandenen Gewinne, die aber noch nicht realisiert und somit nicht besteuert wurden, erfaßt⁴⁾, aber die Einkünfte werden nur insoweit zur Einkommensteuer herangezogen, als der Veräußerungsgewinn 30.000,-- DM übersteigt.

1) in StW 1966, 154 (155)

2) zustimmend Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b Anm.2.b)

3) vgl. Hoffmann in StWK Gr.4 S.1303 (1327); vgl. auch das Urteil des FG Berlin v. 15.VI.1972, EFG 1973, 66 (rechtskräftig); danach muß der Betrieb endgültig aufgegeben werden. Der Verkauf des Betriebsgrundstücks einschließlich Gebäude und Maschinen ist dann keine Betriebsveräußerung, wenn sich der Unternehmer am gleichen Ort in der gleichen Branche weiterbetätigt und einen wesentlichen Teil seiner Kundschaft behält.

4) Blümich-Falk, aaO, § 14 Anm.1. b); § 18 Anm.6.; Hoffmann in StWK Gr.4 S.1303 (1326 f); Herrmann-Heuer, aaO, § 14 Anm.2.; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 14 RN 2

Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge handelt es sich um einen ein-kunftsbezogenen Freibetrag, dessen Zweck in der Entlastung der Ge-winne kleiner Betriebe besteht ¹⁾. Um diesen Zweck zu erreichen, ermäßigt sich nach den genannten Vorschriften der Freibetrag um den der Veräußerungsgewinn DM 100.000,-- bzw. bei der Veräußerung eines Teilbetriebes, den entsprechenden Teil von DM 100.000,-- übersteigt; er entfällt also in jedem Fall dann völlig, wenn der Veräußerungsgewinn DM 130.000,-- erreicht ²⁾. Eine Verdoppelung der vorgenannten Beträge, also DM 60.000,-- statt DM 30.000,-- bzw. DM 200.000,-- statt DM 100.000,-- tritt dann gem. §§ 16 Abs.4 Satz 3, 14, 18 Abs.3 EStG ein, falls der Veräußerer das 55. Lebensjahr vollendet oder dauernd berufsunfähig ist.

Auch bei der Zusammenveranlagung ist der Freibetrag jedem Ehegatten zu gewähren, der entsprechende Veräußerungsgewinne erzielt hat ³⁾.

Veräußern die Ehegatten einen gemeinsamen Betrieb, so sind sie so zu behandeln, wie alle übrigen Steuerpflichtigen, die als Mit-unternehmer den gemeinsamen Betrieb veräußern. Für diesen Fall ge-bietet es der Zweck der Vorschrift, nicht davon auszugehen, daß jeder seinen Anteil am Betriebsvermögen veräußert, und jedem der seinem Anteil am Betriebsvermögen entsprechende Freibetrag zu ge-währen ist. Vielmehr ist hier der Veräußerungsgewinn in seiner Ge-samtheit zu betrachte. Von diesem gesamten Veräußerungsgewinn ist der Freibetrag von DM 30.000,-- abzuziehen und der verbleibende steuerpflichtige Teil des Gewinns auf die Ehegatten entsprechend aufzuteilen. Übersteigt der Gesamtveräußerungsgewinn DM 100.000,-- , so ist der Freibetrag entsprechend zu mindern ⁴⁾.

Gehört also der Betrieb zum Gesamtgut, stehen sich die Ehegatten u.U. schlechter als wenn sie Gütertrennung vereinbart hätten.

Unter den Voraussetzungen des § 16 Abs.5 EStG sind solche Veräuße-

1) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 14 RN 21 u. 22 b, § 16 RN 103

2) Diese Freibetragsregelung gilt erst ab dem 1.I.1971 (§ 52 Abs.17 und 18 EStG). Für Veräußerungsgewinne zwischen dem 31.XII.1965 und dem 31.X.1970 wird ein Freibetrag von DM 20.000,-- gewährt, wenn der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn DM 80.000,-- nicht übersteigt.

3) vgl. Blümich-Falk, aaO, § 26 b Anm.1.; BFH v.10.X.1951, BStBl 1951 III 201 (201 f)

4) Herrmann-Heuer, aaO, § 16 Anm.84; RFH v. 15.I.1941, RStBl 41, 410 BFH v. 22.VI.1961, BStBl 61 III 421; BFH v. 27.VIII.1964, BStBl 64 III 627

rungsgewinne als sogenannte außerordentliche Einkünfte zu klassifizieren, für die auf Antrag eine Steuerermäßigung durch Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes (= des durchschnittlichen Steuersatzes) gewährt wird (§ 34 EStG), freilich mit einer Überleitung auf die Vollversteuerung bei einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn von DM 130.000,-- und mehr.

d) Freibetrag für Veräußerungsgewinn (Land- und Forstwirtschaft)
gem. § 14 a EStG

Zum Zwecke der Strukturverbesserung soll durch § 14 a EStG i.d.F. des 2. StÄndG 1971 v. 10.VIII.1971 (BGBl 71 I 1266) in der Zeit vom 1.VII.1970 bis zum 31.XII.1973 ein Anreiz zur Veräußerung oder zur Aufgabe eines strukturschwachen Land- oder Forstwirtschaftsbetriebes durch Gewährung eines Freibetrages von DM 60.000,-- geschaffen werden ¹⁾.

Zwar kann dieser Freibetrag nicht neben dem allgemeinen Veräußerungsfreibetrag gem. § 14 EStG gefordert werden (§ 14 Satz 2 EStG), aber auf Antrag wird er auch bei Veräußerung einer Teilfläche bzw. bei Nichtveräußerung von Gebäuden und Grund und Boden gewährt.

Wie bei § 14 EStG werden auch hier die Veräußerungsgewinne nur dem ermäßigten Steuersatz unterworfen (§ 34 Abs.1 und 2 Nr.1 EStG); auch § 14 a EStG ist ein echter Freibetrag ²⁾.

In den beiden dem Veräußerungsjahr vorangegangenen Veranlagungszeiträumen darf der Steuerpflichtige nicht mehr als DM 12.000,-- pro anno an Einnahmen gehabt haben, wobei Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft außer Ansatz bleiben. Nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten wird der Freibetrag nur zugestanden, falls ihre Einkünfte in den beiden dem Veräußerungsjahr vorangegangenen Veranlagungszeiträumen DM 24.000,-- nicht überschritten haben (§ 14 a Abs.1 Nr.2 EStG).

Die Regelung knüpft an die Einkünfte der Ehegatten an. Da die in das Gesamtgut fallenden Einkünfte den Ehegatten zu je 1/2 zustehen,

1) Hoffmann in StWK Gr.4 S. 1303 (1327); Rau in StWK Gr.4 S.1403 (1410); Theis, Steuerrecht, EinkSt S.120

2) Hoffmann, aaO; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 14 a RN 2

wäre die Vereinbarung der Gütergemeinschaft für dauernd getrennt lebende Ehegatten vorteilhaft, so sich der Betrieb im Eigentum eines Ehegatten befindet, also entweder Vorbehaltsgut oder Sondergut ist. Haben die Ehegatten Einkünfte von DM 24.000,--, so wären ihnen je DM 12.000,-- zuzurechnen; mithin könnte der aufgabewillige Ehegatte den Freibetrag in Anspruch nehmen.

e) Freibetrag für Veräußerungsgewinn bei wesentlicher Beteiligung an Kapitalgesellschaften gem. § 17 EStG

Dieser Freibetrag ist nichts anderes als eine Milderung der steuerlichen Folgen einer gesetzlichen Fiktion.

§ 17 Abs.1 EStG klassifiziert den Gewinn aus einer Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die zum Privatvermögen gehören, dann als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, falls der Veräußerer allein innerhalb der letzten fünf Jahre ¹⁾ an der Kapitalgesellschaft wesentlich, d.h. mit mehr als 1/4 beteiligt war, und die innerhalb eines Veranlagungszeitraumes veräußerten Anteile eins vom Hundert des Kapitals der Gesellschaft übersteigen ²⁾.

Durch diese Fiktion wird ein Vermögenszuwachs erfaßt, der eigentlich in der Privatsphäre liegt. Durch die Vorschrift soll die vom Gestzgeber gewollte Doppelbesteuerung bei Kapitalgesellschaften sichergestellt werden. Sonst könnte nämlich ein Anteilseigner seine ihm zustehenden Gewinne bei der Gesellschaft stehen lassen und die so thesaurierten Gewinne erst bei der Veräußerung seiner Anteile steuerfrei realisieren ³⁾.

Der Veräußerungsgewinn wird zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er den Teil von DM 20.000,-- übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht. Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Teil von DM 80.000,-- übersteigt, der dem Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht. Der volle Freibetrag von DM 20.000,-- käme also nur dann zum Zuge, wenn eine 100% Beteiligung an einer Kapitalge-

1) Es genügt, wenn der Veräußerer nur für eine kurze Zeit wesentlich beteiligt war, vgl. BFH v.10.XII.1969, BStBl 1970 II 310

2) § 17 EStG konkurriert mit § 23 EStG (vgl. unten unter h); bei Anschaffung und Veräußerung der Anteile innerhalb von 6 Monaten findet § 17 EStG keine Anwendung, vgl. statt aller: RFH v.4.VIII.1937, RStBl 1938, 82; BFH v.6.II.1970, BStBl 1970 II 400; EStR 1969, Abschnitt 140 Abs.2; Hoffmann, **Steuervorteile**, RN 140; vgl. auch Littmann, **Einkommensteuerrecht**, § 17 RN 41 ff

3) Hoffmann, **Steuervorteile**, RN 139

sellschaft veräußert würde. Erreicht bzw. überschreitet der Veräußerungsgewinn DM 100.000.--, dann sinkt der Freibetrag auf Null DM. Bei niedrigeren Beteiligungsanteilen sind Freibetrag und Obergrenze (80.000.-- DM) entsprechend umzurechnen (§ 17 Abs.3 EStG). Gleiches gilt auch bei Auflösung und Kapitalherabsetzung einer Kapitalgesellschaft, falls das Kapital an die Anteilseigner zurückgezahlt wird (§ 17 Abs.4 EStG).

Die Veräußerungsgewinne gehören zu den sogenannten außerordentlichen Einkünften, für die auf Antrag eine Steuerermäßigung durch Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes (= die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes) gewährt wird (§ 34 Abs.1 und 2 Nr.1 EStG). Ansatzpunkt für den Steuerpflichtigen, diese - wenn auch durch den Freibetrag gemilderten - negativen Folgen zu umgehen, bietet die zu Manipulationen herausfordernde, aber vom Gesetz geforderte Beteiligungshöhe. Nachdem der Gesetzgeber unter dem Druck des Bundesverfassungsgerichts den Passus in § 17 EStG gestrichen hat, demzufolge eine wesentliche Beteiligung schon dann vorgelegen hatte, wenn der Veräußerer zusammen mit seinen Angehörigen eine 25 v.H. Beteiligung hielt, braucht er heute nur nicht unmittelbar oder mittelbar - etwa über einen Treuhänder - an der Gesellschaft beteiligt sein, um die Vorschrift zu unterlaufen ¹⁾. Ob hierzu schon die Vereinbarung der Gütergemeinschaft genügt, ist bisher - soweit ersichtlich - noch nicht entschieden worden. Wegen der gesamthänderischen Bindung sollte aber zumindest von einer mittelbaren Beteiligung ausgegangen werden.

f) Freibetrag für Freiberufler gem. § 18 Abs.4 EStG

Bei der Ermittlung des Einkommens werden 5% der Einnahmen aus freier Berufstätigkeit, höchstens jedoch DM 1.200.-- jährlich, abgesetzt, wenn die Einkünfte aus dieser Tätigkeit die anderen Einkünfte überwiegen.

Es handelt sich um einen echten Freibetrag, da der Betrag, dessen Grösse sich nach der Höhe der Einnahmen aus freier Berufstätigkeit richtet, immer von der Steuer freibleibt, sofern die Voraussetzungen

1) vgl. hierzu Littmann, Einkommensteuergesetz, § 17 RN 12 ff

für seinen Abzug erfüllt sind ¹⁾.

Bestritten ist jedoch, ob es sich um einen einkunfts- oder einkommensbezogenen Freibetrag handelt.

Der Wortlaut des Gesetzes ("Bei der Ermittlung des Einkommens ...") scheint für einen einkommensbezogenen Freibetrag zu sprechen. Die nachfolgende Synopsis zlegt aber, daß dieses Ergebnis nicht eindeutig aus dem Wortlaut entnommen werden kann, da das Einkommensteuergesetz die Worte "bei Ermittlung des Einkommens" nicht nur für die Phase der Einkommens- sondern auch für die der Einkunfts-ermittlung gebraucht (z.B. in § 2 Abs.6 EStG) ²⁾. Ferner ergibt sich aus der Definition des Einkommens (§ 2 Abs.2 EStG), daß zwar Verlustausgleichung und Abzug der in den §§ 10 bis 10 d EStG bezeichneten Sonderausgaben in den Bereich der Einkommensermittlung fallen, von dem Freibetrag des § 18 Abs.4 EStG ist jedoch keine Rede ³⁾.

Bei der Frage nach der Klassifizierung des Freibetrages ist demnach auf den Sinn der Vorschrift zurückzugreifen ⁴⁾. Ihre Vorläufer sind § 38 EStDV 49/50 und § 1 der VO über die Gewährung eines Pauschbetrages bei Einkünften aus freier Berufstätigkeit vom 22.X. 1954 (BStBl 54 I 523). Nach diesen Vorschriften wurden 5% der Betriebseinnahmen, höchstens jedoch DM 1.200,-- im Jahr, als Pauschbetrag zur Abgeltung von Aufwendungen gewährt, die ihrer Natur nach nicht oder nur unvollkommen nachweisbar waren.

Dieser Pauschbetrag ist durch die Einführung des § 18 Abs.4 EStG in einen echten Freibetrag geändert worden. Dadurch ist jedoch keine Funktionsänderung eingetreten. Auch heute erfüllt der Freibetrag den Zweck, Kosten beruflicher Art, die nicht oder nicht vollständig erfaßbar sind, zu berücksichtigen ⁵⁾.

1) BFH-Urteil v.22.VIII.1957, BStBl 57 III 354 (355); FG Karlsruhe v.31.I.1961, EFG 61, 206; Blümich-Falk, aaO, § 18 Anm. 7 c); Littmann, Einkommensteuerrecht, § 18 RN 98; Theis in DB 1959, 874; ders., Steuerrecht, EinkSt S.139

2) BFH-Urteil v.3.VIII.1961, BStBl 61 III 466 (467)

3) vgl.: BFH-Urteil v.3.VIII.1961, ebenda

4) BFH-Urteil v.3.VIII.1961, ebenda

5) BFH-Urteil v.3.VIII.1961, ebenda; a.A. FG Kassel v.30.XI.1960, EFG 61, 346

Wohl aber hat die Änderung eine Funktionserweiterung zur Folge gehabt: durch § 18 Abs.4 EStG soll den Steuerpflichtigen, deren Einkommen überwiegend durch persönliche geistige Arbeit und nicht durch den Einsatz von Betriebsvermögen erzielt wurde, außer der Abgeltung von Kosten gleichzeitig eine steuerliche Erleichterung eingeräumt werden. ¹⁾ Damit wurden die für die betroffenen Steuerpflichtigen vorteilhaften Nebenwirkungen der alten Vergünstigungsvorschriften - der Pauschbetrag wurde auch dann abgezogen, wenn die Kosten geringer waren - zum (Teil)-Zweck der neuen Vorschrift erhoben.

Diesem zweifachen Zweck der Vorschrift ist bei ihrer Klassifizierung Rechnung zu tragen. Da sich die generell den überwiegend Freiberuflichen zu gewährende Vergünstigung auch dann auswirkt, wenn sie bereits bei der Einkunftsermittlung berücksichtigt wird, und die Abgeltung von Kosten immer in den Bereich der Einkunfts- und keinesfalls in den der Einkommensermittlung gehört, ist sie als einkunftsbezogene Vergünstigung zu qualifizieren ²⁾.

Der Gesetzeswortlaut besagt "nur, daß im Laufe der Ermittlung des Einkommens der Freibetrag abziehbar ist" ³⁾. Nur so ist es auch erklärlich, daß die Vorschrift des § 18 Abs.4 EStG in den Abschnitt über die einzelnen Einkunftsarten gestellt wurde ⁴⁾.

Für die Zusammenveranlagung folgt daraus, daß nur der Ehegatte den Freibetrag beanspruchen kann, der freiberuflich tätig ist ⁵⁾. Sind das beide Ehegatten, so steht jedem von ihnen der Freibetrag zu, wenn auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind ⁶⁾. Üben die Ehe-

1) FG Kassel v.30.XI.1960, EFG 61, 346; vgl.: BFH v.3.VIII.1961, BStBl 61 III 466 (467); Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b 2. b)

2) vgl.: BFH v.3.VIII.1961, BStBl 61 III 466; Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b 2. b); a.A. FG Kassel v.30.XI.1960, EFG 61, 346; FG Karlsruhe v.31.I.1961, EFG 206; vgl.: BFH v.22.VIII.1957, BStBl 57 III 354 (355); Theis in DB 1959, 874; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 18 RN 98

3) Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b 2. b)

4) vgl.: BFH v.3.VIII.1961, BStBl 61 III 466 (468)

5) Man wird dann die getrennte Veranlagung wählen, falls - bedingt durch die Zusammenveranlagung - die Einkünfte aus der freien Berufstätigkeit die übrigen Einkünfte nicht mehr überwiegen, vgl. Paulick in StuR Bd 9, 25 f

6) FG Düsseldorf v.25.VI.1959, DStZ/Eild. 1959, 366; BFH v.3.VIII.1961, BStBl 61 III 466; FG Münster v.24.I.1961, EFG 61, 299; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 18 RN 98 und § 26 a RN 45; EStR 1969 Abschnitt 148 Abs.4; Grass, Ehegattenbesteuerung, B 176 und B 262; Jüsgen in DStZ (A) 61, 103

leute einen freien Beruf gemeinsam aus, so sind sie wegen der getrennten Einkunftsermittlung hinsichtlich des Freibetrages wie zwei unabhängige Steuerpflichtige zu behandeln. Das bedeutet, daß jeder von ihnen beim Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen den steuerfreien Betrag bis zum Höchstbetrag von DM 1.200,-- in Anspruch nehmen kann. Für den einzelnen Ehegatten ist dann der Freibetrag nicht nach den gesamten Betriebseinnahmen, sondern nach dem auf ihn entfallenden Anteil an diesen Einnahmen zu bemessen ¹⁾.

Bei der Prüfung, wie hoch dieser Anteil ist, ist zuvor im Einzelfall zu untersuchen, ob überhaupt wirtschaftlich eine gemeinsame Berufsausübung der Ehegatten vorliegt, d.h., ob eine solche Berufsausübung ernsthaft zwischen ihnen vereinbart wurde und auch durchgeführt wird, und nicht etwa nur für steuerliche Zwecke auf dem Papier steht ²⁾. Ferner müssen beide Eheleute alle Tätigkeitsmerkmale erfüllen, die vorliegen müssen, um im Einzelfall von freier Berufstätigkeit sprechen zu können. Denn nur dann kann man dem Zweck des § 18 Abs.4 EStG gerecht werden, der darin besteht, den Steuerpflichtigen, deren Einkommen überwiegend durch persönliche geistige Arbeit erzielt wurde, eine steuerliche Erleichterung einzuräumen. Erfordert etwa die freie Berufsausübung eine festgelegte abgeschlossene Berufsvorbildung, und besitzen beide den Beruf gemeinsam ausübende Ehegatten diese Vorbildung ³⁾, so wird auch bei der Anwendung des § 18 Abs.4 EStG von einer gemeinsamen Berufsausübung auszugehen sein ⁴⁾. Nicht dagegen dann, wenn ein Ehegatte lediglich in untergeordneter Tätigkeit (z.B. als Bürokraft etc.) mitarbeitet, oder dann, wenn der berufsfremde Ehegatte seinem freiberuflich tätigen Ehepartner sein Vermögen zur Ausübung des Berufs zur Verfügung stellt.

Liegt eine steuerlich anzuerkennende gemeinsame Berufsausübung vor, so kann wohl im allgemeinen davon ausgegangen werden, daß beide Ehe-

1) EStR 1969 Abschnitt 148 Abs.3

2) Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm.2. d) bb); vgl. auch S.31 f

3) Littmann, Einkommensteuerrecht, § 18 RN 17 a; Fachprüfungen sind nicht unabdingbare Voraussetzungen für die von § 18 Abs.1 Nr.1 Satz 3 EStG geforderten Fachkenntnisse. Es kommt nicht darauf an, wie diese Kenntnisse erworben werden, sondern nur, daß sie tatsächlich vorhanden sind, vgl. FG Kiel v.14.X.1965, EFG 1966 S. 183 betr. Anerkennung einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit bei Leiterin eines Kindererholungsheimes, die keine Fachprüfung abgelegt hatte.

4) Theis, Steuerrecht, EinkSt S. 139

gatten gleichwertig mitgearbeitet haben, so daß ihre Anteile an den Einnahmen gleich hoch zu bemessen sind ¹⁾, es sei denn, daß offensichtlich besondere Umstände vorliegen, die eine andere Bemessung verlangen, z.B. beide Ehegatten sind Ärzte und betreiben gemeinsam eine Privatklinik, die ausschließlich aus dem Vermögen des Ehemannes errichtet wurde ²⁾. Lassen sich im Einzelfall die Anteile der Ehegatten nur unter besonderen Schwierigkeiten ermitteln, wird es auch als zulässig anzusehen sein, die Einnahmen aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen ³⁾. Ferner ist wegen der getrennten Einkunftsermittlung bei der Prüfung, ob die Einkünfte aus freier Berufstätigkeit die anderen Einkünfte überwiegen, auch bei der Zusammenveranlagung nur auf die Einkünfte des freiberuflich tätigen Ehegatten abzustellen ⁴⁾. Das Überwiegen ist eine Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrages, und in der Person des Ehegatten, dem die Vergünstigung zugesprochen werden soll, müssen sämtliche Voraussetzungen erfüllt sein ⁵⁾.

Diese auf die Person des Freiberuflers zugeschnittene Vorschrift würde bei vereinbarter Gütergemeinschaft wegen der hälftigen Zurechnung "zu unmöglichen und zum Teil grotesken Ergebnissen führen"; man muß einem Ehemann, der als Landwirt tätig ist, die Hälfte der freiberuflichen Einkünfte seiner Ehefrau, die - beispielsweise - den Beruf einer Hebamme ausübt, zurechnen. Auch der Freibe-

1) Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2. d);

2) Freilich muß das Arztehepaar die Klinik nur zur Ausübung ihrer ärztlichen Tätigkeit bzw. zur wissenschaftlichen Forschung benutzen, um als Freiberufler eingestuft zu werden (vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 18 RN 20 Beispiel 633); sollten sie die Klinik aber betreiben, um ihre Gewinne durch Unterbringung und Verpflegung von Kranken zu erhöhen, so muß ihre ganze ärztliche Tätigkeit als gewerbliche klassifiziert werden (vgl. RFH v.13. III.1939, RStBl 39, 853)

3) EStR 1969 Abschnitt 148 Abs.3 Satz 3

4) BFH v.3.VIII.1961, BStBl 61 III 466; BFH v.24.VIII.1961 in DB 1961, 1569; Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b 2. b); Littmann, Einkommensteuerrecht, § 18 RN 98 und § 26 a RN 45; EStR 1969 Abschnitt 148 Abs.2; BFH v.3.XI.1955, BStBl 55 III 389; FG Düsseldorf v.25.VI.1959, EFG 59, 366; a.A. FG Kassel v.30.XI. 1969, EFG 61, 346

5) BFH v.3.VIII.1961, BStBl 61 III 466 (468)

trag könnte dann von ihm beansprucht werden ¹⁾.

g) Freigrenze für Einkünfte aus gelegentlichen Leistungen gem. § 22

Nr.3 S.2 EStG

Einkünfte aus Leistungen sind gem. § 22 Nr.3 S.2 EStG nicht steuerpflichtig, wenn sie weniger als DM 500,-- im Kalenderjahr betragen.

Diese Freigrenze ist, da sie sich eindeutig auf die Ermittlung der Einkünfte bezieht, bei jedem Ehegatten zu berücksichtigen, der entsprechende Einkünfte bezogen hat. Die Art der Veranlagung hat darauf keinen Einfluß ²⁾.

Haben die Ehegatten Gütergemeinschaft vereinbart, und fallen die Einkünfte in das Gesamtgut, dann stünde beiden Ehegatten die Freigrenze zu.

h) Freigrenze für Spekulationsgewinne gem. § 23 Abs.4 S.2 EStG

Gewinne aus Spekulationsgeschäften bleiben gem. § 23 Abs.4 S.2 EStG steuerfrei, wenn sie im Kalenderjahr insgesamt weniger als DM 1000,- betragen haben.

Diese Freigrenze bezieht sich auf die Gewinne, d.h. auf die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ³⁾; sie steht daher jedem Ehegatten zu, der solche Einkünfte bezogen hat ⁴⁾. Somit wäre auch hier die Vereinbarung der Gütergemeinschaft lohnend.

3.) Pauschbeträge für Werbungskosten gem. § 9 a EStG

An sich stellen Pauschbeträge keine Steuervergünstigung dar. Sie

1) so Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 a Anm. 3. c)

2) Blümich-Falk, aaO, § 26 b Anm.1; Grass, Ehegattenbesteuerung, B 261; Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b 2. b); EStR 1969 Abschnitt 168 a Abs.2

3) Theis in DB 1959, 874; Heigl in DB 1961, 1304 (1305)

4) Blümich-Falk, aaO, § 26 b Anm.1; Herrmann-Heuer, aaO, § 23 Anm. 13-14; Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b Anm. 2. b); Heigl in DB 1961, 1304 (1305); Vogt in BB 1959, 220; ders. in FR 1961, 388 und 475; EStR 1969 Abschnitt 169 Abs.5

werden vielmehr zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung gewährt: dadurch, daß der Gesetzgeber in typisierender Weise entsprechende Ausgaben des Steuerpflichtigen unterstellt, ist eine Nachprüfung, aber auch der Nachweis im Einzelfall nicht erforderlich ¹⁾.

Da sie wegen dieser Unterstellung auch dann voll abgezogen werden, wenn die entsprechenden Ausgaben niedriger sind, stellen sie sich in solchen Fällen de facto doch als Vergünstigung dar. Aus diesem Grunde sollen sie in diesem Zusammenhang mit behandelt werden.

Da in § 2 Abs.4 S.2 EStG die in Betracht kommenden Einkünfte als Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten definiert werden, fällt der Abzug der Werbungskosten - und damit auch des Werbungskostenpauschbetrages gem. § 9 a EStG - in den Bereich der Einkunfts-ermittlung. Daraus folgt, daß bei der Zusammenveranlagung die Pauschbeträge für Werbungskosten jedem Ehegatten zu gewähren sind, der entsprechende Einkünfte bezogen hat ²⁾.

Hiervon macht das Gesetz jedoch insofern eine Ausnahme ³⁾, als es den Pauschbetrag für Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen, der grundsätzlich DM 150,-- beträgt, bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten auf insgesamt DM 300,-- erhöht (§ 9 a Ziff.2 Abs.2 EStG). Daraus geht hervor, daß im Falle der Zusammenveranlagung den Ehegatten dieser Pauschbetrag gemeinsam zusteht ⁴⁾. Ihre Einkünfte aus Kapitalvermögen werden demnach im Hinblick auf diesen Pauschbetrag als einheitlich fingiert: eine Verlagerung des Gedankens der wirtschaftlichen Einheit in die Einkunftssphäre.

Es ist demnach gleichgültig, wie sich diese Einkünfte intern auf die Ehegatten verteilen: stets kann dieser erhöhte Pauschbetrag voll beansprucht werden, d.h. auch dann, wenn nur einer der Ehegatten Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen hat ⁵⁾. Andererseits können aber höhere Werbungskosten nur dann abgezogen werden, wenn die Werbungskosten beider Ehegatten insgesamt mehr als DM 300,-- betragen ⁶⁾.

1) vgl. Blümich-Falk, aaO, § 9 a Anm.1; Herrmann-Heuer, aaO, § 9 a Anm.2

2) BFH v.3.XI.1955, BStBl 1955 III 390 (391); Blümich-Falk, aaO, § 9 a Anm.1; Herrmann-Heuer, aaO, § 9 a Anm.2; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 9 a RN 1; Grass, Ehegattenbesteuerung, B 259, 260

3) vgl. Herrmann-Heuer, aaO, § 9 a Anm.2

4) EStR 1969 Abschnitt 85 Abs.2 Satz 2

5) EStR 1969 Abschnitt 85 Abs.2 Satz 6

6) BFH v.17.I.1969, BStBl 1969 II 376; EStR 1969 Abschnitt 85 Abs.2 Satz 5

Somit ist eine getrennte Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen im allgemeinen nicht erforderlich. Diese Durchbrechung des Grundsatzes der getrennten Einkunftsermittlung rechtfertigt sich nicht daraus, daß alle Einkünfte der Eheleute aus Kapitalvermögen, gleichgültig welchem Ehegatten das Vermögen, aus dem sie fließen, gehört, wirtschaftlich beiden Eheleuten gemeinsam zuzuordnen sind. Es sind vielmehr verwaltungstechnische Gründe, die die - den Ehegatten ausschließlich zum Vorteil gereichende - Abweichung von dem genannten Grundsatz gebieten: würde jedem Ehegatten der Pauschbetrag von DM 150,--, wie er einem Ledigen zusteht, eingeräumt, so bestände die Gefahr, daß die Eheleute versuchten, durch Vereinbarungen, die lediglich auf dem Papier ständen, ohne daß sich durch sie wirtschaftlich etwas änderte, die optimale Ausnutzung der Pauschbeträge zu erreichen. Da solche Vereinbarungen bei Kapitaleinkünften einerseits besonders leicht zu treffen, andererseits aber schwer nachzuprüfen sind, eine solche Nachprüfung aber dennoch im Hinblick auf § 6 StAnpG erforderlich wäre, erscheint die Ausnahmeregelung aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung gerechtfertigt: durch sie wird den Zusammenveranlagten schon durch das Gesetz diese optimale Ausnutzung des Pauschbetrages zugesprochen.

Sollte im Einzelfall doch eine getrennte Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen erforderlich sein, etwa weil Vergünstigungen Platz greifen, für die die Höhe der Kapitaleinkünfte des einzelnen Ehegatten von Bedeutung ist - z.B. der Freibetrag gem. § 18 Abs.4 EStG -, so können die Ehegatten den gemeinsamen Pauschbetrag beliebig unter sich aufteilen ¹⁾: der Gesetzgeber hat ihnen den Betrag gemeinsam zugeordnet, ohne etwas über die Höhe der internen Anteile zu sagen, und insofern Raum für eine freie Gestaltung gelassen ²⁾. Zur Wahrung des in § 9 a EStG niedergelegten Grundsatzes, daß der Pauschbetrag für Werbungskosten nicht höher sein darf als die Einnahmen aus der jeweiligen Einkunftsart, darf jedoch für jeden Ehegatten höchstens ein Teilbetrag in Höhe seiner Einkünfte berücksichtigt werden ³⁾.

1) EStR 1969 Abschnitt 85 Abs.2 Satz 7

2) Hierin liegt eine Bevorzugung gegenüber Ledigen, die im Hinblick auf Art.3 GG nicht unbedenklich ist. Allerdings sei darauf hingewiesen, daß das BVerfG verwaltungstechnischen Erwägungen eine Bedeutung nicht abgesprochen hat, wenn ein Steuergesetz ausschließlich am Maßstab des Art.3 GG zu prüfen ist (BVerfG v.17.1.1957 Bd.6, 55 (83 f))

3) Blümich-Falk, aaO, § 9 a Anm.2. b); EStR 1969 Abschnitt 85 Abs.2 Satz 8

Bei vereinbarter Gütergemeinschaft ließen sich aber die gleichen Wirkungen auch in den übrigen Fällen des § 9 a EStG erzielen. Befindet sich das Vermögen im Gesamtgut, stehen die Ertragnisse beiden Ehegatten zu gleichen Teilen zu. Beide Ehegatten könnten somit - auch bei getrennter Veranlagung - den Pauschbetrag von je DM 150,-- geltend machen. Desgleichen bei wiederkehrenden Bezügen im Sinne von § 22 Nr.2 EStG, so diese Einkünfte in das Gesamtgut fallen. Aber auch der bei Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit gewährte Pauschbetrag von DM 564,-- müßte beiden Ehegatten zugestanden werden, da das Arbeitsentgelt in das Gesamtgut fällt. Folgerichtig wird die Meinung vertreten, daß die Ehefrau dem Arbeitgeber des Ehemannes eine zweite Lohnsteuerkarte einreichen könne mit der Wirkung, daß die Einkünfte des Ehemannes je zur Hälfte versteuert werden müßten ¹⁾; mithin könnte sie nicht nur den Werbungskostenpauschbetrag, sondern auch die übrigen Steuervorteile, die einem Arbeitnehmer zukommen ²⁾, beanspruchen.

4.) Sonstige Vergünstigungen

a) Vergünstigung gem. § 7 e EStG

Um Flüchtlingen, Vertriebenen und politisch, rassisch oder religiös Verfolgten den Wiederaufbau einer Existenzgrundlage steuerlich zu erleichtern ³⁾, werden ihnen für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude **außerordentliche** Abschreibungsmöglichkeiten gewährt.

Die bezeichnete Vorschrift gehört nach der Systematik des Gesetzes und nach ihrem Inhalt - als besondere Vorschrift über die Absetzung für Abnutzung - zu den Gewinnermittlungsvorschriften ⁴⁾ und somit in den Bereich der Einkunftsermittlung ⁵⁾ (§ 2 Abs.2 Ziff. 4 EStG). Es handelt sich demnach bei § 7 e EStG um eine einkunftsbezogene

1) Heitzer in DB 1957, 932

2) Diese Steuervorteile werden im 3. Abschnitt behandelt.

3) BFH v.30.X.1956, BStBl 1957 III 48 (49)

4) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 7 e RN 1

5) BFH v.30.X.1956, BStBl 1957 III 48 (49)

Vergünstigung, die von jedem Ehegatten beansprucht werden kann, der die entsprechenden Einkünfte erzielt hat.

Darüber hinaus müßte er, dem Grundsatz der getrennten Einkunftsermittlung zufolge, auch die anderen Voraussetzungen für die Gewährung der Vergünstigung erfüllen ¹⁾.

Ausdrücklich kann nur derjenige diese Steuervergünstigung in Anspruch nehmen, der zu dem begünstigten Personenkreis gehört. Eine Ausnahme von dieser Voraussetzung macht nur § 62 c Abs.2 EStDV, der es im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten genügen läßt, daß nur einer der beiden Ehegatten zu dem durch § 7 e EStG begünstigten Personenkreis gehört ²⁾; der Güterstand der steuerpflichtigen Ehegatten ist somit irrelevant.

b) Vergünstigung gem. § 34 Abs.4 EStG

Hat ein Steuerpflichtiger, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder freiberuflicher Tätigkeit bezieht, neben diesen Einkünften noch solche aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit, so werden gem. § 34 Abs.4 EStG auf diese Nebeneinkünfte, soweit sie 50% der Haupteinkünfte nicht übersteigen, ermäßigte Steuersätze (10 - 30% dieser Einkünfte) angewandt. Voraussetzung für die Anwendung dieser Steuersätze ist, daß die Haupteinkünfte die Nebeneinkünfte überwiegen, und diese von den Einkünften aus freier Berufstätigkeit abgrenzbar sind ³⁾.

Durch § 34 Abs.4 EStG werden also bestimmte Einkünfte insofern begünstigt, als sie aus dem normalen Veranlagungsverfahren herausgenommen und einem besonderen Besteuerungsverfahren unterworfen werden ⁴⁾, das nicht die Anwendung der Einkommensteuertabelle, sondern ermäßigte Steuersätze vorsieht. Die Vorschrift ist demnach eine einkunftsbezogene Vergünstigung.

Ihr Zweck besteht in der Förderung der wissenschaftlichen, künstlerischen und schriftstellerischen Tätigkeit. Das geschieht dadurch,

1) Grass, Ehegattenbesteuerung, B 257

2) vgl. EStR 1969 Abschnitt 78 a

3) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 34 RN 32; Grass in StbJb 1958/59, S.133 (178 ff)

4) vgl. Kapp-Brockhoff, aaO, S.15 und S.69

daß die, die eine solche Tätigkeit ausüben, begünstigt werden, sofern die Ausübung nicht ausschließlich in ihren Beruf fällt. Damit soll ein Anreiz gegeben werden, sich neben - oder zweitberuflich in der zu fördernden Weise zu betätigen ¹⁾.

Bei vereinbarter Gütergemeinschaft könnte aber diese Tarifiermäßigung auch von dem Ehegatten in Anspruch genommen werden, der sich weder wissenschaftlich noch künstlerisch oder schriftstellerisch betätigt. Alle Einkünfte - auch die durch § 34 Abs. 4 EStG begünstigten - fallen unmittelbar in das Gesamtgut und stünden daher beiden Ehegatten gemäß § 11 Nr. 5 StAnpG je zur Hälfte zu, so die güterrechtlichen Beziehungen der Ehegatten ausschließlich für die Einkunftszurechnung ausschlaggebend wären.

5.) Schlußbemerkung

Sieht man einmal von den §§ 3 Nr. 25, 7 3, 17 EStG ab, so eröffnet sich für die in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten aufgrund der getrennten Einkunftsermittlung die Möglichkeit, daß beide in den Genuß der entsprechenden einkunftsbezogenen Vergünstigungen kommen. Unabhängig von der Art der Veranlagung stünden solche Vergünstigungen also den Ehegatten insgesamt zweimal zu, obwohl beispielsweise nur einer der Ehegatten eine Tätigkeit ausübt, die durch steuerliche Präferenzen begünstigt werden soll.

Ob durch diese Konsequenzen, die gleichermaßen Erwerbseinkünfte wie solche aus Vermögen betreffen, die "Grundfesten der Einkommensteuer....erschüttert" werden ²⁾, oder ob man in Anbetracht der "klaren Bestimmungen" (§§ 1416 BGB, 11 Nr. 5 StAnpG) "keinen Zweifel" hinsichtlich der einkommensteuerlichen Auswirkungen der Gütergemeinschaft bzw. der anderen, diesem Güterstand entsprechenden Güterstände, haben kann ³⁾, gilt es nunmehr zu untersuchen.

1) vgl. Grass in StbJb 1958/59 S.133 (179)

2) so beispielsweise Grass, Ehegattenbesteuerung, B 123

3) so etwa Schott in BB 1958, 149

IV. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des Gesamtguts

1.) Vorbemerkung

Bis zum Außerkrafttreten der Haushaltsbesteuerung war die Rechtsansicht unbestritten, daß - entsprechend der zivilrechtlichen Rechtslage - sämtliche Einkünfte als Einkünfte der gesamten Hand anzusehen seien. Bei getrennter Veranlagung mußten die Einkünfte jedem der Ehegatten zur Hälfte zugerechnet werden ¹⁾.

Betrachtet man das Schrifttum und die Judikatur zu den auf dem Prinzip der Gütertrennung beruhenden Güterständen, so kann man keinen in irgendeinerweise geäußerten Zweifel an der einkommensteuerlichen Maßgeblichkeit des Güterrechts entdecken ²⁾. Desgleichen auch in der Judikatur betreffend das Grunderwerbsteuergesetz, wo ausnahmeslos die Ehegatten und auch die Teilnehmer der fortgesetzten Gütergemeinschaft bei Veräußerung und Erwerb entsprechend der allgemeinen Regelung des § 11 Nr.5 StAnpG wie eine Miteigentumsgemeinschaft behandelt werden ³⁾.

Nach dem Erlaß des Gesetzes zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v.26.VIII.1957 ⁴⁾ vertrat der VI.Senat des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil v.30.X.1957 ⁵⁾ offenbar noch diese Rechtsauffassung, wenn er ausführt:

!In der Frage der Ehegattenbesteuerung besteht zur Zeit eine große Rechtsunsicherheit. Die Ungewißheit über die endgültige Gestaltung der Ehegattenbesteuerung macht es den Bürgern unmöglich, ihre wirtschaftlichen Verhältnisse für die Zeit ab 1.I.1958 zu regeln. Dies gilt insbesondere von der Gestaltung des ehelichen Güterrechts."

Aber nicht einmal 1 1/2 Jahre später spricht der gleiche Senat in

1) vgl. S.17

2) Im Gegenteil, der VI.Senat des Bundesfinanzhofs geht sogar in seinem Urteil v.16.VIII.1963, BStBl 1963 III 559 ausdrücklich von den güterrechtlichen Bestimmungen aus, vgl. S.54

3) Bei allgemeiner Gütergemeinschaft: vgl. BFH v.10.IV.1957, BFH 64, 568 (569); v.21.X.1953, BStBl 1953 III 343 (344); bei Errungenschaftsgemeinschaft: vgl. BFH v.24.X.1956, BStBl 1956 III 364; vgl. auch RFH v.17.VIII.1926, RFH 19, 256 (257) und Christner in StWK Gr.13, 545 (547)

4) vgl. S.19

5) BStBl 1957 III 433

seinem Gutachten v.18.II.1959 zur Frage der einkommensteuerlichen Wirkung des Güterstandes der allgemeinen Gütergemeinschaft ¹⁾ eben diesem Güterstand eine unmittelbare Wirkung auf das Einkommensteuerrecht ab, ohne das vorstehende Urteil auch nur mit einem Wort zu erwähnen.

Wie bedeutsam und gewichtig die zur Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung führenden Gründe sein mußten, zeigt wiederum eine Entscheidung des VI.Senats, die fast auf den Tag genau fünf Monate nach Erstattung des Gutachtens erging. Hier heißt es ²⁾:

"Für die Beibehaltung der bisherigen Auslegung sprechen aber gewichtige sachliche Gründe. Es würde die Rechtssicherheit gefährden, wenn die Gerichte ohne zwingende Notwendigkeit von einer jahrelang angewandten und fast allgemein anerkannten Rechtsauslegung zu einer anderen möglichen Rechtsauslegung übergehen wollten, zumal wenn die Betroffenen im Vertrauen auf die bisherige Regelung disponiert haben Ein solcher Eingriff in bürgerlich-rechtliche Verhältnisse durch Änderung der Steuerrechtsprechung ist nur zu vertreten, wenn ein zwingender Anlaß dazu besteht."

Der zwingende äußere Anlaß war ohne Zweifel das Inkrafttreten der Steueränderungsgesetze v.26.VIII.1957 bzw. v.18.VIII.1958, die den Ehegatten ein Wahlrecht zwischen der Zusammenveranlagung und getrennten Veranlagung eingeräumt hatten ³⁾.

Wie bedeutsam aber sind die Gründe?

In Anbetracht des Umfangs und der Breite des Meinungsspektrums zu diesem Problem empfiehlt es sich, nicht kompilatorisch jede Ansicht einzeln und chronologisch aufzuführen, sondern von dem für die Praxis so wichtigen und folgenreichen Gutachten des Bundesfinanzhofs ⁴⁾ und dem diesen Ausführungen zustimmenden Schrifttum auszu-

1) BStBl 1959 III 263 (265)

2) v.17.VII.1959, BStBl 1959 III 345

3) vgl. S.19

4) Die im Gutachten niedergelegten Gründe hat der BFH in seinen nach folgenden Entscheidungen weder abgeändert noch ergänzt: im Urteil v.12.VII.1963, StRK EStG § 15 Rechtspruch 425 wiederholt er die im Gutachten entwickelten Rechtsgrundsätze. In den Entscheidungen v.7.III.1961, BStBl 1961 III 253 und v.1.III.1966; BStBl 1966 III 277: bestätigt er noch einmal die Gründe; nach dem Urteil v.1.III.1966 sollen die Rechtsgrundsätze für die Gütergemeinschaft neuen Rechts bzw. nach dem Urteil v.13.V.1966, BFH 86, 357 auch für die fortgesetzte Gütergemeinschaft gelten. Schon im Urteil v.6.VIII.1959, BStBl 1959 III 408 hat der BFH die ertragssteuerlichen Auswirkungen der Errungenschaftsgemeinschaft denen der allgemeinen Gütergemeinschaft gleichgesetzt; vgl. auch BFH v.10.V.1960, BStBl 1960 III 326; v.15.V.1962, BStBl 1962 III 346 und v.26.VI.1958, BStBl 1958 III 364

gehen, um dann die tragenden Argumente jeweils zu untersuchen.

2.) Die im Gutachten v.18.II.1959 vom Bundesfinanzhof vorgebrachten und von einem Teil des Schrifttums unterstützten Gründe gegen eine unmittelbare Wirkung der Gütergemeinschaft

Zunächst stellt der Bundesfinanzhof in seinem Gutachten fest, daß wirksame und tatsächlich vollzogene Vereinbarungen "die Grundlage der Einkommensbesteuerung zu bilden haben" ¹⁾.

Im Folgenden verneint er dann eine unmittelbare Wirkung der allgermeinen Gütergemeinschaft. Ausschlaggebend für diesen "Bruch mit der bisher herrschenden Rechtsauffassung" ²⁾ waren folgende Argumente:

a) Das Argument, daß im familiären Bereich wurzelnde Verträge keine einkommensteuerlichen Auswirkungen haben können

Das Argument leitet der Bundesfinanzhof aus § 12 Nr.2 EStG ab. Diese Vorschrift sei "Ausfluß des allgemeinen Rechtsgedankens,....., daß familiär bedingte rechtliche Maßnahmen" keinen Einfluß auf das Einkommen haben. Solche Maßnahmen seien als Einkommensverwendung "von erzielttem Einkommen" zu klassifizieren. Maßstab dafür, ob einer solche Vereinbarung einkommensteuerliche Wirkung zukomme, könne nur die Beantwortung der Frage sein, ob auch zwischen Fremden solche Verträge möglich seien. "Nur unter dieser Voraussetzung und in diesem Rahmen" seien Verträge einkommensteuerlich relevant, nur dann sei "ein zuverlässiger Anhalt für die Prüfung der Ernsthaftigkeit von Vereinbarungen und ein Schutz gegen mißbräuchliche Gestaltungen zwischen Ehegatten zu rein steuerlichen Zwecken gegeben" ³⁾.

Beigetreten ist diesem Argument nur Kaatz ⁴⁾, der sämtliche güter-

1) BStBl 1959 III 263 (264)

2) so Schandalik/Osthelider in BB 1960, 321 (322)

3) BStBl 1959 III 263 (264)

4) in FR 1959, 447

rechtlichen Vorschriften als familiär bedingt, mithin "nach der Regelung in § 12 Nr.2 EStG" solche "Maßnahmen als Einkommensteuer-
verwendung" gewertet wissen will. Anzuerkennen seien nur solche unmittelbaren Folgen, die sich aus aus Gemeinschafts- oder Gesellschaftsverhältnissen ergeben könnten ¹⁾.

Zunächst ist der vom Bundesfinanzhof ausgesprochene Grundsatz, daß jegliche familiär bedingte Maßnahme einkommensteuerlich irrelevant sein soll, bedenklich. In seiner Judikatur war er stets bemüht, den Anwendungsbereich des § 12 Nr.2 EStG auch in solchen Fällen einzuschränken, wo ein anderes Ergebnis durchaus vom Wortlaut gedeckt worden wäre ²⁾. Hier aber will er den Zuwendungsbegriff so extensiv ausdehnen, daß man ihm schwerlich folgen kann. Unter Zuwendung versteht das Gesetz eine Leistung, die einmal unentgeltlich ist und zum anderen sich als Vermögensabfluß beim Geber und Vermögenszufluß beim Empfänger darstellt ³⁾. Der Zuwendende muß somit die Zuwendung aus einer Vermögensmasse machen, die rechtlich für ihn frei disponibel ist. Da sämtliche Einkünfte unmittelbar in das Gesamtgut fallen und zivilrechtlich beiden Ehegatten gesamthänderisch zustehen, ist eine Zuwendung im Sinne von § 12 Nr.2 EStG "begriffsnotwendig gar nicht möglich" ⁴⁾. Zu einem anderen Ergebnis könnte man allenfalls mit Hilfe der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und einer analogen Anwendung des § 12 Nr.2 EStG kommen, nämlich dann, wenn der Nachweis gelänge, daß der etwa Arbeitseinkünfte beziehende Ehegatte wie ein Zuwendender im Sinne des § 12 Nr.2 EStG behandelt werden müßte. Zur Klärung unseres Problems kann der vom Bundesfinanzhof gemachte Hinweis, solche Maßnahmen "bedeuten eine Verwendung von erzielttem Einkommen", aber nichts beitragen, da es ja gerade zu untersuchen gilt, wer die Einkünfte erzielt hat, wem sie zuzurechnen sind, wem sie - aus der Perspektive des

1) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2640 ff); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (367 f); Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (184); Paulick in StuR Bd.9 S.39 ff; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (748 ff) geben nur - verkürzt - die Auffassung des BFH wieder

2) vgl. S.19 ff; über die Entwicklung dieser Rechtsprechung vgl. Grieger in DStZ (A) 1961, 81 (82 f)

3) vgl. Herrmann-Heuer, aaO, § 12 Anm.8

4) Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (323); sie halten die Ausführungen des BFH insoweit für "rechtsirrig".

Steuerrechts - gehören. Erst wenn diese Frage geklärt ist, wären solche Erwägungen angebracht.

Daneben ergeben sich aber noch grundsätzliche Bedenken gegen die Argumentation des Bundesfinanzhofs, wenn er ausführt, daß familiär bedingte Verträge immer unbeachtlich seien. Er knüpft damit zwar nicht, wie Schandalik/Osthelder ¹⁾ überspitzt meinen, an seine "frühere Ehegattenfeindliche Rechtsprechung" an, die "zur Voraussetzung die Rechtsgültigkeit des § 26 EStG aF" habe, sondern bezieht sich ausdrücklich auf das Urteil des I.Senats v.3.XII.1957 ²⁾ und auf den von Siebert auf dem Steuerberaterkongress 1959 gehaltenen Vortrag ³⁾.

In dem angeführten Urteil sind zwar die gleichen Grundsätze für Ehegattenarbeitsverhältnisse ausgesprochen, nach denen die Anerkennung solcher Verträge wegen ihrer durch die Ehe erfahrenen Prägung zu versagen ist ⁴⁾, aber diese Rechtsauffassung ist kaum mit der - freilich vom Bundesfinanzhof nicht zitierten - Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts v. 17.I.1957 ⁵⁾ zu vereinbaren:

"Wenn im Einkommensteuerrecht als Anknüpfungspunkt gelten soll, daß Ehe und Familie nicht nur als die Summierung zweier Ehepartner und ihrer Kinder, sondern als eine höhere Einheit anzuerkennen sind, so könnte man damit allenfalls eine steuerliche Besserstellung der Ehegatten begründen. Es ist nicht verständlich, wie eine steuerliche Schlechterstellung der Ehegatten mit der höheren sittlichen Bewertung ihres der Besteuerung zugrunde liegenden Status sollte gerechtfertigt werden können" ⁶⁾.

Bestanden schon damals gegen diese Auffassung Bedenken ⁷⁾, so ist sie im Hinblick auf die Entwicklung in der Rechtsprechung unhaltbar

1) in BB 1960, 321 (323)

2) BStBl 1958 III 27

3) in StbJb 1958/59, S.209 ff

4) Der BFH führt aaO aus: "Der Senat ist der Auffassung, daß Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten im allgemeinen steuerlich nicht anzuerkennen sind. Die Mitarbeit eines Ehegatten im Betrieb des anderen Ehegatten geschieht gewöhnlich im Rahmen der Ehe, nicht eines bürgerlich-rechtlichen Arbeitsvertrages. Auch wenn solche Verträge geschlossen sind, führen sie gewöhnlich nicht zu der einem Arbeitsverhältnis eigenen Über- und Unterordnung".

5) BStBl 1957 I 193

6) BStBl 1957 I 193 (196)

7) vgl. Hohlfeld in StbJb 1958/59, S.239 (240 ff)

geworden ¹⁾.

So heißt es im Beschluß des Bundesverfassungsgerichts v.14.IV. 1959 ²⁾, also nicht einmal 2 Monate nach Veröffentlichung des Gutachtens:

"Eine Verletzung des Art.3 Abs.1 GG würde überdies voraussetzen, daß der Gesetzgeber einen Teil der steuerpflichtigen Ehegatten die Möglichkeit zu einer willkürlichen Verteilung der Einkünfte - ohne jede innere Berechtigung - eröffnet hätte.

Hiervon könnte nur dann die Rede sein, wenn die gesetzliche Regelung den Abschluß von Verträgen ermöglichen würde, die lediglich zum Schein geschlossen und der Finanzverwaltung zum Zwecke der Steuerhinterziehung vorgespiegelt werden. Wollen dagegen Ehegatten ernsthaft auch zivilrechtlich gebunden sein, so ist schwer einzusehen, warum solchen Verträgen die steuerliche Wirkung versagt werden sollte."

Diese Ausführungen sind um so bedeutsamer, als es in dieser Entscheidung eigentlich nur um die Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung des § 26 a Abs.1 Satz 2 EStG 1957 ging. Die einzig plausible Erklärung für diese Ausführungen kann nur mit Schandallik/Osthelder ³⁾ darin gesehen werden, daß sich das höchste Gericht für diese Rechtsfrage eine eindeutige Ansicht gebildet hat "und diese bekannt geben" wollte, "um der Praxis einen Anhaltspunkt für die Behandlung noch nicht zur Entscheidung vorgelegter Tatbestände zu geben".

Um so überraschender freilich sind die Folgen dieses Spruchs: weder Finanzverwaltung ⁴⁾ und Rechtsprechung haben bis heute ihre im Gutachten niedergelegte Ansicht geändert, noch ist die Rechtsansicht vom Bundesverfassungsgericht korrigiert worden ⁵⁾.

Nicht recht verständlich ist die Berufung des VI.Senats in seinem Gutachten auf die Ausführungen von Siebert. Sieht man einmal davon ab, daß er - wie jeder andere, der sich zu dem Problem geäußert hat - die Besonderheiten von Ehegattenverträgen gegenüber "normalen" Ver-

1) vgl. S.28 ff

2) BStBl 1959 I 204 (206)

3) in BB 1960, 321 (323)

4) vgl. EStR 1969 Abschnitt 174 a Abs.2

5) Im Gegenteil, in der nicht veröffentlichten Entscheidung v. 24.X. 1961 hat das BVerfG die gegen das BFH-Urteil v.7.III.1961, BStBl 1961 III 253 erhobene Verfassungsbeschwerde nach § 91 a Abs.2 BVerfGG ohne Begründung verworfen; vgl. hierzu Grieger in BB 1962, 868 f

einbarungen untersucht und hervorhebt ¹⁾, so kommt er doch zu anderen Schlußfolgerungen. Ausdrücklich bezeichnet er die Entscheidung v.3.XII.1957 ²⁾, auf die das Gutachten sich stützt, als "unhaltbar" ³⁾. Für ihn sind Verträge dann für die Zurechnung relevant, falls ein Ehegatte "auf Grund eines beweisbaren Rechtsverhältnisses einen Anspruch auf einen Teil der Einkünfte hat" ⁴⁾. Der vom Bundesfinanzhof geforderte Maßstab für die Ernsthaftigkeit von Ehegattenverträgen überhaupt, ist für Siebert ⁵⁾ nur bei Gesellschaftsverträgen anwendbar, eine Rechtsansicht, die bis heute unbestritten blieb ⁶⁾, und die sich auch in Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts wiederfinden ⁷⁾.

Das Kriterium daß nur solche Verträge zwischen Ehegatten grundsätzlich einkommensteuerliche Wirkungen haben könne, so sie auch zwischen Fremden möglich seien, findet sich in dieser Form bei keinem Vertreter der Lehre wieder ⁸⁾. Das Finanzgericht München, das in seinem Urteil v.14.III.1958 ⁹⁾ - teleologisch betrachtet - schon zum gleichen Ergebnis wie das Gutachten gekommen war, führt es nicht einmal an.

Freilich kann man die vom Bundesfinanzhof geforderte Qualifikation nicht mit dem Hinweis widerlegen, daß ein Güterrechtsvertrag "ein Vertrag besonderer Rechtsprägung (sui generis) ist, der keineswegs mit dem Maßstab eines Vertrages zwischen Fremden gemessen werden kann und darf" ¹⁰⁾. Natürlich geht auch der Bundesfinanzhof davon aus, daß Güterrechtsverträge nur zwischen Ehegatten geschlossen wer-

1) Siebert in StbJb 1958/59 S.209 (218ff)

3) in StbJb 1958/59 S.209 (234 FN 80)

2) BStBl 1958 III 27

4) in StbJb 1958/59 S.209 (234); weiter heißt es hier: "Um das zu beweisen, müssen Beweismittel jeder Art genügen".

5) in StbJb 1958/59 S.209 (233)

6) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 11

7) vgl. Beschluß v.17.I.1957, BVerfG 6, 55 (84)

8) Sieht man einmal von Autoren wie Vogel in StWK Gr.4 S.745 (749) ab, die sich nur auf die Wiedergabe des Gutachtens beschränken.

9) EFG 1958, 274

10) so Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (323)

den können, nicht aber zwischen Fremden. Er verkennt auch nicht die Sonderstellung, die Güterrechtsverträge gegenüber sonstigen Vereinbarungen einnehmen ¹⁾.

Der von ihm geforderte Maßstab soll - ausdrücklich - nur den Nachweis der Ernsthaftigkeit möglich machen und der Steuergerechtigkeit dienen ²⁾. Hier aber muß die Kritik einsetzen. Für den Nachweis der Ernsthaftigkeit ist ein Vergleich mit Rechtsgeschäften, die zwischen Fremden geschlossen werden, nicht überzeugend. Der Gesetzgeber hat zwingend in § 141o BGB vorgeschrieben, daß der Ehevertrag bei gleichzeitiger Anwesenheit beider Ehegatten zur Niederschrift eines Notars geschlossen werden muß; mithin ist also die Begründung eines Güterrechtsvertrages an viel strengere Voraussetzungen gebunden als beispielsweise ein Ehegattenarbeitsvertrag, der formfrei geschlossen werden kann und trotzdem anzuerkennen ist ³⁾.

Dem ersten Argument des Bundesfinanzhofs kann aus diesen Gründen nicht gefolgt werden ⁴⁾.

b) Lassen sich aus der Zurechnungsvorschrift des § 28 EStG Rückschlüsse auf die Zurechnung der Einkünfte ziehen, die in das Gesamtgut fallen?

Gemäß § 28 EStG gelten Einkünfte, die in das Gesamtgut fallen, als Einkünfte des überlebenden Ehegatten, falls dieser unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Diese Vorschrift legt den Schluß nahe, daß der Gesetzgeber mit Hilfe dieser Fiktion verhindern wollte, daß der Erwerb des überlebenden Ehegatten, der gemäß § 1485 Abs. 1 BGB in das Gesamtgut der fortgesetzten Gütergemeinschaft fällt, auch den am Gesamtgut beteiligten Abkömmlingen einkommensteuerlich unmittelbar zugerechnet wird. Hierin sieht auch Niepoth den "eindeutigen Willen des Gesetzgebers....., daß der Vermögenszuwachs für die steuerliche Zurechnung der Einkünfte allein entscheidend sein soll". Die Ausnahmeregelung des § 28 EStG wäre sonst überflüssig. Daraus schließt er weiter, daß alle in

1) vgl. BFH v.2.IV.1957, BStBl 1957 III 162: "Daß die Ehe eine soziologische Einheit darstellt und mit anderen Gemeinschaften (Gesellschaften des bürgerlichen Rechts) nicht verglichen werden kann, ist bereits im bürgerlichen Recht für den Gesetzgeber ein entscheidender Gesichtspunkt bei der Gestaltung des Ehrechts"

2) vgl. S.9o

3) vgl. BFH v.8.III.1962, BStBl 1962 III 217; Jahrmarkt, Steuervorteile, S.15

4) so auch Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3; Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (323)

das Gesamtgut fallenden Einkünfte den Ehegatten "je zur Hälfte zuzurechnen" seien ¹⁾.

Der Bundesfinanzhof verweist zunächst auf die beiden Aufsätze von Niepoth, geht aber nicht auf sie ein. Er führt aus, daß es sich bei § 28 EStG um eine Sonderregelung handle, die nicht den Umkehrschluß zulasse, daß für die Gütergemeinschaft den Intentionen des Gesetzgebers zufolge Gegenteiliges gelten müsse, nämlich die hälftige Zurechnung. Auch sei ein Analogieschluß nicht möglich, demgemäß für beide Güterstände gleiches zu gelten habe. Vielmehr seien der Tatbestand der Gütergemeinschaft und der der fortgesetzten Gütergemeinschaft "wesentlich verschieden und können nicht gleichgestellt werden". Der Gesetzgeber habe mit der Bestimmung des § 28 EStG nicht "zu der Frage der einkommensteuerlichen Bedeutung der allgemeinen Gütergemeinschaft Stellung nehmen wollen". ²⁾ Littmann ³⁾ hat schon vorher dem § 28 EStG nur eine Klarstellungsfunktion zugebilligt, da hier nur bestätigt werde, was ohnehin gelte.

Dem Bundesfinanzhof ist insoweit beizutreten, als ein Analogieschluß nicht gezogen werden kann. Zwar stimmen beide Güterstände darin überein, daß Einkünfte in das Gesamtgut fallen, aber die "rechtspolitische Zwecksetzung" ist spezifisch auf die bürgerlich-rechtlichen Normen abgestimmt: § 28 EStG beachtet sowohl die starke wirtschaftliche Stellung des überlebenden Ehegatten, als auch die Praktikabilität, nämlich die Vermeidung von Aufteilungsschwierigkeiten ⁴⁾. Während das Gesamtgut bei der Gütergemeinschaft von den Ehegatten im Zweifelsfalle gemeinschaftlich verwaltet wird (§§ 1421 Satz 2, 1450 BGB) und aller Erwerb unmittelbar in das Gesamtgut fällt, weist § 1485 Abs. 2 BGB den Abkömmlingen ihr Vermögen und das, was sie später erwerben, zu: es wird kein Gesamtgut.

§ 28 EStG ist eine Sonderregelung, aus der sich kein analoger Obersatz gewinnen läßt ⁵⁾.

1) Niepoth in BB 1957, 1207; ders. in FR 1958, 164 (165)

2) BStBl 1959 III 263 (264 f)

3) in FR 1958, 58 (61)

4) vgl. S.24

5) Zur Methode der Analogie vgl. Bartholomeyczik, aaO, S.83 f

Andererseits regelt § 28 EStG die Zurechnungsfrage bei der fortgesetzten Gütergemeinschaft abschließend. Fraglich ist somit, "ob der Gesetzgeber mit der Beschränkung seiner Regelung auf bestimmte Fälle zum Ausdruck bringen wollte, daß die anderen Fälle nicht so geregelt sein sollten" ¹⁾. Der Bundesfinanzhof hat einen solchen Willen des Gesetzgebers ohne Begründung verneint. Diese Behauptung hält einer Nachprüfung nicht stand. Die damals ganz herrschende Meinung ²⁾ ging davon aus, daß das gütergemeinschaftliche Vermögen einkommensteuerlich so zu behandeln sei, als ob alle an der fortgesetzten Gütergemeinschaft Beteiligten anteilig an den Erträgen partizipieren. Mit dem Vorläufer des § 28 EStG, dem § 18 EStG 1920, wollte der Gesetzgeber dieser der familienrechtlichen Bestimmungen entsprechenden Auffassung entgegenreten und hat die Einkünfte dem überlebenden Ehegatten zugewiesen ³⁾.

Der sich auf den ersten Blick aufdringende Schluß, der auch für die Argumentation von Niepoth grundlegend war, wird somit von der Entwicklungsgeschichte des § 28 EStG bestätigt ⁴⁾. Die Motivation des Gesetzgebers bei der Schaffung des § 18 EStG 1920 war eindeutig auf eine Durchbrechung der damals herrschenden Meinung hinsichtlich der Zurechnungsfrage gerichtet. Man ging vom Primat des bürgerlichen Rechts aus ⁵⁾ und es gab keinen Zweifel, daß die güterrechtlichen Vorschriften für die Zurechnung maßgeblich waren ⁶⁾. Es bestand somit überhaupt kein Anlaß, die allgemeine Zurechnungsfrage zu kodifizieren, wohl aber die Notwendigkeit, einen Interessenausgleich zwischen dem überlebenden Ehegatten und den Abkömmlingen herbeizuführen.

Damit ist nicht nur das Argument des Bundesfinanzhofs widerlegt, sondern - mit Hilfe des *argumentum e contrario* - eine zumindest dem Willen des früheren Gesetzgebers entsprechende Lösung gefunden: das Güterrecht soll unmittelbare Auswirkungen auf die Einkunftszurechnung haben.

1) Bartholomeyczik, aaO, S.92

2) vgl. Strutz, aaO, § 24 Anm.2; Strutz beruft sich u.a. auf ein - offenbar nicht veröffentlichtes - Urteil des RFH v.9.IV.1919, das eindeutig auf die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften für die Einkunftszurechnung rekurriert

3) vgl. Strutz, aaO, § 24 Anm. 1 f

4) so auch Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3

5) vgl. S.1 ff

6) vgl. S.17

c) Muß im Abschluß des Gütergemeinschaftsvertrages eine unbeachtliche Vorwegverfügung künftiger Einkünfte gesehen werden?

Der Bundesfinanzhof bejaht diese Frage und mißt ihr eine besondere Bedeutung bei. Er knüpft wieder an § 12 Nr. 2 EStG an und weist darauf hin, daß das Überlassen von einem Teil der Einkünfte durch Einzelvereinbarung einkommensteuerlich irrelevant sei. Es handele sich um "eine einkommensteuerlich unbeachtliche Verwendung von erzielttem Einkommen". Gleiches gelte auch, so ein Ehegatte, dem beispielsweise ein Mietshaus gehöre, dem anderen gestatte, die Einkünfte aus eben diesem Mietshaus zu ziehen. Unter Verweisung auf sein Urteil v.8.II.1957 ¹⁾ führt der VI.Senat aus, daß es sich auch hier um eine unbeachtliche Vorwegverfügung künftiger Einkünfte handele. Dabei komme es nicht darauf an, "ob der begünstigte Ehegatte die Einkünfte auf Grund eines schuldrechtlichen oder dinglichen Rechts, z.B. eines Nießbrauchs, ziehen" könne. Gestützt auf § 12 Nr.2 EStG und auf seine Judikatur meint nun der begutachtende Senat, es sei "kaum zu begründen, warum es anders sein" solle, "wenn die Ehegatten ein für allemal zur Regelung ihrer künftigen vermögensrechtlichen Beziehungen die allgemeine Gütergemeinschaft vereinbaren, kraft deren in Zukunft beiden" gehöre, "was einer von ihnen für das Gesamtgut" erwerbe ²⁾.

Diese Argumentation erscheint heute schon deshalb bedenklich, weil sich ein Ausgangspunkt des VI.Senats, nämlich seine eigene Judikatur hinsichtlich des Nießbrauchs, geändert hat. Räumt ein Ehegatte dem anderen z.B. an einem Grundstück unentgeltlich bürgerlich-rechtlich wirksam den Nießbrauch ein, so steht § 12 Nr.2 EStG der Zurechnung der Einkünfte aus dem Grundstück an den anderen Ehegatten nicht entgegen, wenn aus der Nießbrauchstellung alle steuer-

1) BStBl 1957 III 207

2) BStBl 1959 III 263 (265); zustimmend: Kaatz in FR 1959, 447; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 9; FG München v.14.III.1958, EFG 1958, 274 (275), das aber davon ausgeht, daß die alleinige Verwaltung des Gesamtguts einem Ehegatten obliegt, vgl. hierzu unten unter 4.)

rechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Folgerungen gezogen werden ¹⁾

Wird dadurch schon teilweise dem Argument - aus heutiger Sicht- die Grundlage entzogen, so ist weiterhin die Methode zu bemängeln. Der VI.Senat vergleicht einfach verschiedene, ihm aber ähnlich erscheinende Sachverhalte, ohne auch nur den Versuch einer einkommensteuerlichen Charakterisierung des in der Vereinbarung des Güterstandes der Gütergemeinschaft liegenden wechselseitigen Erwerbs zu unternehmen.

Seine Schlußfolgerung, es sei "kaum zu begründen", daß für den Abschluß eines Gütergemeinschaftsvertrages etwas anderes gelten solle als bei einzeln abgeschlossenen Überlassungsvereinbarungen künftiger Einkünfte, steht zumindest mit der im Zivilrecht unbestrittenen Rechtsauffassung im Widerspruch, daß nur bestimmbare zukünftige Ansprüche zediert werden können ²⁾. Im Gegensatz zur Vorwegverfügung von bestimmten Einkünften bzw. von Einkünften aus bestimmten Vermögenswerten wie Grundstücken, Aktien etc, ist es sowohl bei der Eheschließung aus auch bei der Vereinbarung des Güterstandes der Gütergemeinschaft während der Ehe kaum vorhersehbar, ob ein Ehegatte in Zukunft Einkünfte erzielen wird, wie hoch diese sein werden und woraus sie herrühren ³⁾.

Der erste und - soweit ersichtlich - einzige Versuch einer einkommensteuerlichen Klassifizierung der Vereinbarung der Gütergemeinschaft erfolgte erst beinahe 10 Jahre nach Veröffentlichung des Gutachtens durch Seithel ⁴⁾, und auch nur im Rahmen einer Untersuchung der Auswirkungen dieses Güterstandes auf die Bewertung des Betriebsvermögens respektive auf die Bemessungsgrundlage der Afa. Seiner Auffassung nach spreche der aus der Vereinbarung des Güterstandes der Gütergemeinschaft resultierende wechselseitige Erwerb zunächst wirtschaftlich für einen Tausch, "insofern nämlich, als an die Stelle des Alleineigentums eines jeden Ehegatten an seinem Vermögen die

1) vgl. BFH v.6.VII.1966, BStBl 1966 III 584; v.6.VII.1966, BFH 86, 674; v.24.XI.1967, BStBl 1968 II 260; Loepelmann-Eisenberg, aaO, S.36 ff; eine Nießbrauchbestellung ist auch bei Gütergemeinschaft zulässig, da dieses Recht dann zum Sondergut gehört, vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1416 Anm.3

2) vgl. statt aller: Erman-Westermann, aaO, § 398 Anm.6

3) so auch Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (323)

4) in RWP 14 StR (D) II B 1 Einzelfragen Gütergemeinschaft S.45 f

Beteiligung an der Gesamthandsgemeinschaft des Gesamtguts tritt". Gegen eine solche Qualifizierung als entgeltliches Anschaffungsgeschäft wendet er selbst ein, daß kein Ehegatte an seinem Vermögen das Alleineigentum lediglich deshalb aufgeben, weil der die Beteiligung am Gesamtgut erwerben wolle. Deutlich werde diese Motivation, falls ein vermögender und ein vermögensloser Ehegatte Gütergemeinschaft vereinbaren. Vielmehr liege "in vollem Umfang ein unentgeltlicher Erwerb vor". In der Hingabe des Alleineigentums könne kein Entgelt für den Anteil an dem Gesamtgut gesehen werden, mithin habe jeder Ehegatte den ihm nach § 11 Nr. 5 StAnpG zuzurechnenden Anteil am Gesamtgut unentgeltlich erworben.

Zunächst muß dieser Deutung entgegen gehalten werden, daß die Motivation der Ehegatten bei Abschluß des Ehevertrages völlig unbeachtlich ist, da die Rechtswirkungen des Gesamtgutes kraft Gesetzes eintreten und der Disposition der Ehegatten entzogen sind ¹⁾. Ferner ergeben sich die gleichen Probleme bezüglich der laufenden Einkünfte wie bei der Auffassung des Bundesfinanzhofs: auch beim unentgeltlichen Erwerb muß der zu erwerbende Gegenstand zumindest bestimmbar sein. Aus zivilrechtlicher Sicht ist denn auch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft selbst dann keine Schenkung, falls ein Ehegatte sehr vermögend ist, während der andere nichts besitzt ²⁾. Selbst im Schenkungssteuerrecht wird die Vereinbarung der Gütergemeinschaft grundsätzlich nicht als unentgeltliche, freigebige Zuwendung angesehen. Eine schenkungssteuerpflichtige freigebige Zuwendung i.S. des § 3 Abs.1 Nr.2 ErbStG wird nur dann angenommen, falls eine erhebliche Vermögensungleichheit zwischen den Ehegatten vorliegt und auch eine erbrechtliche Vorwegregelung durch die Güterstandsvereinbarung getroffen werden soll ³⁾.

1) vgl. S.61

2) vgl. Palandt-Lauterbach, aaO, § 1408 Anm.1,3

3) vgl. BFH v.26.IX.1952, DStR 1952, 498; v.25.V.1966, BStBl 1966 III 521; Kapp/Ebeling, aaO, S.249 f; § 7 Abs.1 Nr.4 des offiziellen Entwurfs eines neuen Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetzes (BT-Drucksache VI/3418) hingegen wertet die Bereicherung, die ein Ehegatte bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft erfährt, als Schenkung unter Lebenden, abgedruckt bei Brönnner/Rux, aaO, S.159

Die Charakterisierung des wechselseitigen Erwerbs durch Seithel erscheint daher nur für das bei Abschluß des Ehevertrags vorhandene Vermögen vertretbar, bei laufenden Einkünften hingegen ist sie unbrauchbar. So geht er auch selber auf dieses Problem lediglich mit dem Hinweis ein, dies sei durch das Gutachten und die nachfolgende Judikatur des Bundesfinanzhofs "weitgehend geklärt" ¹⁾. Im Hinblick auf die Praxis ist das sicherlich nicht zu bestreiten, aber es zeigt andererseits, daß sich ein Ehevertrag in toto eben nicht mit anderen Verträgen vergleichen läßt. Es handelt sich um einen Vertrag sui generis ²⁾, eine Auffassung, die vorher nicht nur vom Bundesfinanzhof ³⁾, sondern auch schon vom Reichsfinanzhof in seiner Entscheidung v.9.XII.1920 ⁴⁾ hervorgehoben wurde:

"Die allgemeine Gütergemeinschaft ist die Rechtsform, die den Gedanken der ehelichen Lebensgemeinschaft in der Gestaltung des ehelichen Güterrechts am vollständigsten durchführt; sie unterwirft das beiderseitige gegenwärtige und zukünftige Vermögen einer besonderen Ordnung, die den Zwecken der Ehe und der Bestreitung ihrer Lasten dienstbar werden soll."

Liegt das Wesen der Gütergemeinschaft in eben dieser "besonderen Ordnung", die kraft Gesetzes eine Aufteilung alles vorhandenen und noch zu erwerbenden Vermögens gebietet, so liegt hierin gerade der Unterschied zu den vom Bundesfinanzhof zum Vergleich angeführten Beispielen: die Verteilung der Einkünfte beruht hier auf dem Willen der Ehegatten, sie geschieht zwangsläufig willkürlich ⁵⁾. In all diesen Fällen wird eine vorher einem Ehegatten zuzurechnende Einkunftsquelle auf den anderen Ehegatten übertragen. Die in § 12 Nr.2 EStG geforderte Wechselbeziehung von Vermögensabfluß beim Geber und Vermögenszufluß beim Empfänger ist also erfüllt ⁶⁾. Die in der Vereinbarung der Gütergemeinschaft liegende Problematik ist diesen Fällen der Einkommensverwendung aber quasi vorgelagert. Bevor eine Einkommensverwendung - auch eine antizipierte - vorliegen kann, müssen die Einkünfte einer bestimmten Person zugeordnet werden, näm-

1) in RWP 14 StR (D) II B 1 Einzelfragen Gütergemeinschaft S.45

3) vgl. S.95 FN 1

2) Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (323)

4) RFH 4, 129 (132)

5) Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (323) meinen wegen dieser Andersartigkeit, daß man Eheverträge und sonstige Verträge nicht miteinander vergleichen darf

6) vgl. S.91

lich der, die sie bezogen hat und dann verwendet ¹⁾. Diese Feststellung bereitet aber gerade Schwierigkeiten bei den auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterständen, will man von ihren bürgerlich-rechtlichen Wirkungen abweichen. Durch die vom Bundesfinanzhof vorgenommene Synopse läßt sich eben nicht klären, wer beispielsweise die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus einem Arbeitsverhältnis bezogen hat, das etwa nach Vereinbarung der Gütergemeinschaft begründet wurde. Bürgerlich-rechtlich erwirbt die Gesamthand diese Einkünfte; ein Überlassen, ein Verwenden zugunsten des anderen Ehegatten wäre gar nicht möglich. In den Vergleichsfällen hingegen ist die Zurechnungsfrage bereits gelöst: die Einkünfte stehen einem Ehegatten zu; das Mietshaus, dessen Erträge einem Ehegatten überlassen werden, gehört dem anderen Ehegatten.

Somit kann weder die Vereinbarung der Gütergemeinschaft mit den übrigen Fällen der Einkommensverwendung verglichen werden, noch ist sie zwingend eine unbeachtliche Vorwegverfügung über künftige Einkünfte.

d) Rechtfertigt die Wesensverschiedenheit von Güterrecht und Einkommensteuerrecht die Ablehnung von unmittelbaren Auswirkungen des Güterrechts?

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs müsse eine Betrachtung der güterrechtlichen Vereinbarungen "unter allgemeinen steuerrechtlichen Gesichtspunkten" zu einer Ablehnung der unmittelbaren Wirkung auf die Einkommensteuer führen. Das Güterrecht sei "Bestandteil des Eherechts" und regule "die vermögensrechtlichen Beziehungen zwischen den Ehegatten und im Verhältnis zu ihren Gläubigern". Es umfasse nicht nur Bestimmungen, in denen das Eigentum bzw. obligatorische Rechte des einen oder beider Ehegatten geregelt werden, sondern beinhalte auch die in den §§ 1458, 1465, 1467 BGB normierten Pflichten. "Man würde dem Wesen des ehelichen Güterrechts als einem Bestandteil der Ehe nicht voll gerecht, wenn man seine Wirkungen auf den Erwerb der Ehegatten für das Gesamtgut isoliert betrachten

1) vgl. S.22 f; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 95 a

wollte". Der Erwerbsbegriff des Güterrechts sei "auch wesentlich weiter als der Begriff 'Einkünfte' im Sinne des EStG". ¹⁾ Diesem sehr allgemeinen Argument sind Kaatz ²⁾ und Paulick ³⁾ ausdrücklich beigetreten ⁴⁾, während es das Finanzgericht München in seiner Entscheidung v.14.III.1958 ⁵⁾, Eberhardt ⁶⁾, Grass ⁷⁾, Krumsiek ⁸⁾ und Theis ⁹⁾ in wesentlich spezifizierter wenn auch in unterschiedlicher Weise aufgegriffen haben.

Der unbestrittene Ausgangspunkt ist der Grundsatz, daß das Steuerrecht zwar von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung auszugehen habe, aber dann von ihr abweichen müsse, falls es seine Bedürfnisse gebieten ¹⁰⁾. Diese formelartige Essenz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist zwar in dieser Fassung wenig justiziabel, andererseits aber schwer konkretisierbar. Das Gebot des § 1 StAnpG, daß sowohl Volksanschauung, Zweck und wirtschaftliche Bedeutung des Einkommensteuergesetzes als auch die Entwicklung der Verhältnisse beachtet werden müssen, gibt zunächst nur eine vage Stütze. Hieraus folgt lediglich die abstrakte Begründung einer Eigenständigkeit der einkommensteuerlichen Tatbestände, da vom Bürgerlichen Recht und Steuerrecht jeweils unterschiedliche Zielsetzungen verfolgt werden ¹¹⁾. So regelt - wie auch der Bundesfinanzhof hervorhebt - das eheliche Güterrecht die Beziehungen zwischen den Ehegatten und ihren Gläubigern, während es dem Einkommensteuerrecht um die Zurechnung von Besteuerungsgrundlagen geht, und zwar dergestalt, daß derjenige einkunftsbezogene Vergünstigungen beanspruchen kann, der nach dem Zweck der Vergünstigungsvorschrift auch in den Genuß derselben kommen soll.

1) BStBl 1959 III 263 (265)

2) in FR 1959, 447

3) in StuR Bd.9 S.30

4) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2640 ff); Birkholz in DSTz (A) 1967, 365 (367 f); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (748 ff) geben nur die Auffassung des BFH wieder

5) EFG 1958, 274

6) in BB 1957, 1131

7) Ehegattenbesteuerung, B 121 ff

8) aaO, S.90 f

9) in DB 1957, 1246 (1248); ders., Ehegattensteuer, S.22 f

10) vgl. statt aller: Krumsiek, aaO, S.90; Grass, Ehegattenbesteuerung, B 124; Theis, Ehegattensteuer, S.22

11) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, vor § 1 RN 87

Krumsiek ¹⁾ führt in Anschluß an Theis ²⁾ und Eberhardt ³⁾ aus, daß solche Vergünstigungen, die entweder einkunftsmindernde Faktoren berücksichtigen oder bestimmte Einkünfte fördern sollen, bei Gütergemeinschaft nur dem Ehegatten zugestanden werden können, dem die entsprechenden Einkünfte auch wirtschaftlich zugeflossen seien. Während das Einkommensteuerrecht an den Erwerb anknüpfe, regle das Güterrecht "den letztlichen Verbleib des Erworbenen". Beide Rechtsdisziplinen blickten "zwar auf denselben Punkt", das Zufließen von Einkünften, unterschieden sich aber "im Blickwinkel": "Das Einkommensteuerrecht fragt danach, wer die Einkünfte erzielt hat, während das Güterrecht danach fragt, wem das Erworbene letztlich gehört." Letzteres müsse aber für die im Einkommensteuerrecht bedeutsame Frage der Zuordnung von Einkünften unbeachtlich sein. Daher müßten für das Einkommensteuerrecht andere Gesichtspunkte maßgeblich sein, nämlich nicht formal rechtliche, sondern wirtschaftliche. Wirtschaftlich könne aber nur derjenige als Einkunftsbezieher angesehen werden, der Einkünfte "durch eigene Arbeitsleistung oder dadurch" erziele, "daß er Kapital oder sonstige Wirtschaftsgüter zur Verfügung" stelle ⁴⁾. Eine unmittelbare Wirkung güterrechtlicher Vereinbarungen auf die Zurechnung von Einkünften sei daher unmöglich.

Krumsiek stützt seine ablehnende Haltung hinsichtlich der unmittelbaren Auswirkungen der Gütergemeinschaft auf zwei Gründe: zunächst komme es darauf an, wem die Einkünfte wirtschaftlich zufließen, dann rekurriert er auf die Initiative eines Ehegatten, die maßgeblich für die Zurechnung sein soll. Beides spreche wegen der Wesensverschiedenheit von Steuerrecht und Güterrecht aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtung für seine Meinung.

Auf das zuerst geäußerte Postulat berufen sich auch die Autoren, die eine unmittelbare Anwendung der güterrechtlichen Vorschriften auf

1) aaO, S.91

2) in DB 1957, 1246 (1248)

3) in BB 1957, 1131 f

4) Littmann in FR 1958, 58 (60) und in Einkommensbesteuerung, S.48 kommt zum gleichen Ergebnis, wenn auch ohne Begründung. Nach seiner Auffassung gehören nur Einkünfte aus gemeinschaftlichem Vermögen zum Gesamtgut, nicht aber solche aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Tätigkeit

das Einkommensteuerrecht befürworten ¹⁾. Nach deren Auffassung ist es gleichgültig, woher die Einkünfte stammen und auf wessen Initiative sie zurückgehen; sie verbleiben nicht bei einem Ehegatten, sondern fließen beiden gemeinsam zu und kommen beiden zugute. Dies gelte auch für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, freilich aber nur insoweit als sie pfändbar und damit überhaupt übertragbar sind. Der nicht übertragbare Teil des Gehalts bzw. Lohns ist Sondergut des betreffenden Ehegatten ²⁾. Im übrigen fallen sämtliche Einkünfte ohne Steuerabzug in das Gesamtgut und sind gemäß der Aufteilungsvorschrift des § 11 Nr.5 StAnpG von beiden Ehegatten zu versteuern. Daß von dem tätigen Ehegatten Lohnsteuer von seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einbehalten werde, sei in diesem Zusammenhang irrelevant, da es sich hier nur um eine besondere Vorauszahlungsart handle ³⁾. Ferner sei es auch unvertretbar, wenn man einen Ehegatten zur Einkommensteuer für Einkünfte heranzöge, die aufgrund der zivilrechtlichen Rechtslage gar nicht in sein ihm zur Disposition stehende Vermögen fallen ⁴⁾.

Aus der Perspektive eines so verstandenen Zufließens von Einkünften ist die Ansicht unanfechtbar. Freilich ist damit noch nicht entschieden, wer die Einkünfte bezogen hat. Wenn man für die Einkunftszurechnung das tatsächliche wirtschaftliche Zufließen der Einkünfte für maßgeblich hält, und damit nicht auf die Initiative eines Ehegatten

1) Bertermann in Inf 1957, 242; Börnstein in DStZ (A) 1961, 5 (6 f); v. Claer in DB 1958, 466 (467); Falk in DStZ (A) 1957, 225 (236); Grieger in BB 1958, 148 (149); (in BB 1958, 1194 (1195) hingegen entscheidet sich Grieger - ohne Begründung - für eine differenzierte Begründung, wonach Einkünfte aus einem freien Beruf sowie aus nichtselbständiger Arbeit im Gegensatz zu den übrigen Einkünften nicht aufgeteilt werden dürfen); Heitzer in FR 1957, 440; ders. in FR 1957, 564; ders. in DB 1957, 932; Henninger in NStR Haushaltsbesteuerung, Ehegatten, Einzelfragen 5; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3; Hohlfeld in MittBl.d.StB 1958, 24; Kirch/Mager in DStZ 1948, 46 (48); Lenski in StbJb 1957/58, S.193 (200 f); ders. in BB 1957, 1236 (1239 ff); Niepoth in BB 1957, 1207; Priese, aaO, S.57 f; Schott in BB 1958, 149 (150); Zitzlaff in DB 1958, 233
so auch FG Nürnberg v.30.X.1957, EFG 1958, 126

2) Lenski in BB 1957, 1236 (1239 f); Schott in BB 1958, 149 (150)

3) Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3

4) Niepoth in BB 1957, 1207

abstellt, sondern lediglich darauf, wem die Einkünfte zugutekommen, dann ist diese Formel für das Steuerrecht wenig brauchbar, da auch Arbeitseinkünfte bei vereinbarter Gütertrennung u.U. dem anderen Ehegatten zugutekommen, ohne daß eine solche Zurechnungskonsequenz auch nur erwogen wird. Aus dem Zufließen allein kann das Zurechnungsproblem nicht gelöst werden, vielmehr muß eine Antwort auf die Frage gefunden werden, wem die Einkünfte rechtlich zustehen ¹⁾.

Das alleinige Abstellen auf die Frage, wer die Einkünfte bezogen hat, was vom Finanzgericht München in dem Urteil v.14.III.1958 ²⁾, von Görbing ³⁾ und von Littmann ⁴⁾ als entscheidend erachtet wird, trägt zur Lösung des Problems auch wenig bei. Selbstverständlich kann nur eine Steuer auferlegt werden, wenn der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 1 AO). So ist das Argument unbestritten, daß nur derjenige Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb etc. beziehen kann, der die in den einschlägigen Vorschriften geforderten Tatbestandsmerkmale in seiner Person erfüllt. Hier geht es aber nicht um die Subsumtion einkommensteuerlicher Normen, sondern nur um die Zurechnung eben dieser Einkünfte. Auch wenn eine Ehefrau aufgrund der Rechtswirkungen der Gütergemeinschaft an den Arbeitseinkünften ihres Mannes, zur Hälfte partizipiert, so ändert sich nicht der Charakter dieser Einkünfte, sie bleiben "trotzdem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Mannes, die nur auf Grund einer besonderen Rechtslage der Frau zugerechnet und von ihr versteuert werden" ⁵⁾.

Teleologisch betrachtet ist aber Grass ⁶⁾ zuzustimmen, wenn er aufgrund dieses Ergebnisses von einer neuen Einkunftsart spricht. Diese Folgen lassen sich aber nicht mit dem Vorschlag von Görbing ⁷⁾

1) vgl. S.22 f

2) EFG 1958, 274 (275)

3) aaO, S.64

4) Einkommensteuerrecht, § 2 RN 94

5) Lenski in BB 1957, 1236 (1240)

6) Ehegattenbesteuerung, B 123

7) aaO, S.63 f

korrigieren, der zwischen fundierten Einkünften, also solchen aus Vermögensmassen, und den aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit unterscheidet, wobei letztere nicht in das Gesamtgut fallen sollen. Seine These leitet er positivistisch aus § 2 Abs. 3 EStG ab, wo Grundbegriffe des Einkommensteuerrechts geklärt werden, nämlich durch Aufzählung der einzelnen Einkunftsarten. Aus dieser Gesetzestechnik kann man aber nicht schließen, daß die einzelnen Einkunftsarten auch unterschiedlich behandelt werden müßten. Das Gesetz spezifiziert zwar in den folgenden Vorschriften, was zu den einzelnen Einkunftsarten gehört; damit wird aber ihr Charakter bestimmt, und die u.a. wegen der Steuervergünstigungen notwendige Feststellung ermöglicht, woher die einzelnen Einkünfte stammen. Nicht damit belegen läßt sich aber, daß "der Ehegatte, aus dessen Tätigkeit die Einkunft" her stammt, "auch die Einkünfte erhalten" müsse ¹⁾.

Eine Lösung könnte sich aber aus der vom Bundesfinanzhof nur angedeuteten, von Krumsiek aber hervorgehobenen Unterschiedlichkeit des Erwerbsbegriffs einerseits und des Einkunftsbegriffes andererseits ergeben.

Der güterrechtliche Erwerbsbegriff umfaßt jegliche Mehrung des Vermögens, gleichgültig aus welcher Quelle der Zuwachs stammt. Die Funktion der Vorschriften besteht darin, die erworbenen Gegenstände den verschiedenen Gütermassen zuzuordnen. Es ist jeweils zu prüfen, ob das Erworbene einem Ehegatten oder beiden zugutekommt, also entweder in das Sondergut bzw. Vorbehaltsgut oder in das Gesamtgut fließt. Auf den Erwerbswillen in dem Sinne, daß ein Ehegatte etwas für sich erwerben will, kommt es nicht an. Anknüpfungspunkt für das Gesetz sind die Gegenstände, die das Gesamtvermögen mehren. Läßt etwa die Rechtsnatur eines Gegenstandes eine rechtsgeschäftliche Übertragung nicht zu, so fällt dieser Gegenstand kraft Gesetzes in das Sondergut, ohne daß ein Ehegatte darauf Einfluß hätte ²⁾. Gleiches gilt auch für Arbeitseinkünfte: soweit sie pfändbar sind ³⁾, fallen sie immer in das Gesamtgut. Somit haben die zivilrechtlichen Vorschriften nur eine Aufteilungsfunktion, mit deren Hilfe die Gegenstände den Ehegatten ~~en~~gültig zugeordnet werden. Für eine Steuerart wie die Vermögenssteuer, die als Besteuerungsobjekt nur das erfassen will, was den Ehegatten gehört, ergeben sich daher keine

1) Schott in BB 1958, 149 (150)

2) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1417 Anm.3

3) vgl. § 400 BGB, §§ 850 ff ZPO

diesbezüglichen Probleme 1).

Anders liegen die Verhältnisse bei der Einkommensteuer. Sie will weder sämtlichen Erwerb noch das Vermögen selbst erfassen, ihre Aufgabe ist vielmehr die Besteuerung dessen, was unter die sieben Einkunftsarten fällt. Dabei kann man die Einkünfte, die in das Gesamtgut fließen, unterscheiden von solchen, die aus dem Gesamtgut fließen. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Vermietung und Verpachtung, Gewerbebetrieb und Kapitalvermögen resultieren aus dem Gesamtgut, aus Vermögenswerten also, die den Ehegatten gesamthänderisch zustehen. Aufgrund dieser Eigentumszuordnung allein entstehen aber noch keine Einkünfte. Meist muß erst noch ein Tätigwerden mindestens eines Ehegatten hinzukommen, damit die Einkünfte überhaupt entstehen können. Die Einkünfte beruhen nicht nur auf dem Ertrag des Gesamtgutes, sondern sind in gewissem Umfang auch Ausfluß der Arbeitsleistung eines oder beider Ehegatten. Praktisch läßt sich eine Trennung zwischen beiden Arten der "Einkunftserzielung" kaum vornehmen. Wenn beispielsweise ein Kaufmann in seinem Geschäft Waren verkauft, kann man nicht feststellen welcher Teil des dadurch erzielten Ertrages durch die Veräußerung der zum Gesamtgut gehörenden Waren und welcher Teil durch die Verkaufstätigkeit erzielt wurde. Das Privatrecht kennt diese Problematik nicht, da es nur auf die Eigentumsverhältnisse abstellt. Eine Honorierung für den handelnden Ehegatten in Sach- oder Geldwerten für die erbrachte Arbeitsleistung hat gerade zu unterbleiben, da "die durch die Ehe begründete engste Lebensgemeinschaft" "zu einer völligen Verschmelzung des beiderseitigen Vermögens" führen soll, gleichgültig, wer es besitzt oder erwirbt 2).

Für die Einkunftserzielung hingegen ist die Arbeitsleistung mitentscheidend. Sie wird zwar in der Regel keine quantifizierbare Größe sein, aber ihre Wertigkeit wächst umsomehr als das gesamthänderische Vermögen für die Einkunftserzielung an Bedeutung verliert. Mag für gewerbliche Einkünfte eines Unternehmers noch das Vermögen im Vordergrund stehen, falls der im Gesamtgut befindliche Betrieb kapitalintensiv ist, so wird die Arbeitsleistung etwa eines Handelsvertreters schon dessen Kapitaleinsatz überwiegen. Unter Umständen gänzlich irrelevant wird das Vermögen für Ein-

1) vgl. Grass, Ehegattenbesteuerung, B 123

2) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1416 Anm.2

künfte aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit. Andererseits wird auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und sogar bei Einkünften aus Kapitalvermögen eine gewisse Arbeitsleistung notwendig sein.

Damit ist eine neue, für das Zivilrecht unbeachtliche Komponente gefunden: die Arbeitsleistung oder Initiative - wie immer man es nennen will -, die zumindest den Eintritt des wirtschaftlich angestrebten Erfolges mitermöglicht, nämlich das Beziehen von Einkünften. Diese Arbeitsleistung eines Ehegatten als solche kann weder Gegenstand des Gesamtgutes sein, noch läßt sie sich in vermögensrechtliche Kategorien wie Besitz, Eigentum etc. einordnen; sie ist das höchstpersönliche Gut des jeweils handelnden Ehegatten ¹⁾.

Da es dem Güterrecht um den endgültigen Verbleib des Erworbenen geht, kann es die Arbeitsleistung negieren. Das geltende Einkommensteuerrecht beruht aber gerade auf einer anderen Grundlage. Es betrachtet die Ehegatten nicht mehr als "natürliche Einheit", die "in einen Topf" wirtschaften ²⁾, sondern dem Grundsatz der Individualbesteuerung zufolge als selbständige Steuerpflichtige. Ein Einkunftsbegriff, der nur auf ein Zufließen im Sinne von Zugutekommen abstellt oder - wie bei Niepoth ³⁾ - den Vermögenszuwachs für entscheidend hält, kann einer Individualbesteuerung nicht gerecht werden, da dadurch alle Erwerbseinkünfte, das "earned income", von "ihrer Bezogenheit zu dem eigentlichen Verdienerente" entkleidet ⁴⁾ würden. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gebietet geradezu ein Einbeziehen der Arbeitsleistung bei der Beantwortung der Frage, wem die Einkünfte rechtlich zustehen. Wirtschaftlich hat die persönliche Tüchtigkeit genauso einen Stellenwert wie das Vermögen. Hier divergieren Sinn und Zweck von Einkommensteuerrecht und Güterrecht. Zweck des Einkommensteuerrechts ist die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen ⁵⁾. Diese Leistungsfähigkeit beruht - wirtschaftlich gesehen - bei Erwerbseinkünften fast ausschließlich auf der persönlichen Arbeit; bei der Erzielung der übrigen

1) so auch BFH v.18.II.1959, BStBl 1959 III 263 (266); Lenski in BB 1957, 1236 (1240 f)

2) vgl. S.16 f

3) vgl. S.95

4) Grass, Ehegattenbesteuerung, B 123

5) vgl. Lang, aaO. S.22 f

Einkünfte steht die Initiative des handelnden Ehegatten mehr oder weniger im Vordergrund. Diese wirtschaftliche Realität unbeachtet zu lassen, käme einer Preisgabe "immanenter dynamischer Grundsätze des Steuerrechts" gleich ¹⁾. Nur ein Vertreter des Schrifttums, das eine unmittelbare Anwendung der güterrechtlichen Vorschriften bejaht, nämlich Lenski ²⁾, sieht dieses Problem. Wegen der "klaren bürgerlich-rechtlichen Rechtslage" spricht er sich aber für eine hälftige Zurechnung aus ("vielleicht mit Ausnahme der Einkünfte aus selbständiger und nicht-selbständiger Arbeit"). Seine Bedenken gegen eine unterschiedliche Behandlung begründet er damit, daß "zweierlei Recht für die Steuerpflichtigen" geschaffen werde, so man Arbeitseinkünfte vom Standpunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise anders aufteilen würde als die übrigen Einkünfte, deren Zurechnung aufgrund des Bürgerlichen Rechts zu erfolgen habe. Diesem Argument muß deshalb widersprochen werden, weil - aus einkommensteuerlicher Sicht - nur dann eine klare, vom Steuerrecht nicht korrigierbare Rechtslage vorliegt, wenn alle zur Einkunftserzielung notwendigen Voraussetzungen - wie hier Arbeit und Vermögen - entweder von beiden Ehegatten oder von einem Ehegatten erfüllt werden, wie das regelmäßig bei den auf dem Prinzip der Gütertrennung beruhenden Güterständen der Fall ist. Bei der Gütergemeinschaft kann eine Kongruenz der beiden für die Einkunftserzielung notwendigen Faktoren nur dann erreicht werden, wenn der geleistete Beitrag - bestehend aus Arbeit und Vermögen - beider Ehegatten gleich hoch ist. Ist dies höchstens theoretisch bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen möglich, so setzt eine solche Prüfung aber im Einzelfall zwingend auch eine außerhalb des Güterrechts liegende Wertung des Arbeitsbeitrages voraus. Die Befürchtung, daß "zweierlei Recht" angewendet werden müßte, besteht also nicht, da in jedem Falle abweichend von den güterrechtlichen Rechtswirkungen eine dem Einkommensteuerrecht gemäße Zurechnung gefunden werden muß, und das bedeutet "die Erfassung der Einkünfte bei dem tatsächlichen Verdienner, bevor sie dem Gesamtgut zugeführt werden" ³⁾.

1) Grass, Ehegattenbesteuerung, B 123

2) in BB 1957, 1236 (1241)

3) Grass, Ehegattenbesteuerung, B 124

Erwerbseinkünfte sind danach bei dem zu erfassen, der die Arbeit leistet. Ist ausschließlich das im Gesamtgut befindliche Kapital für die Einkunftserzielung ausschlaggebend, dann kann von den güterrechtlichen Bestimmungen ausgegangen werden. Entstehen Gewinne aufgrund von Arbeit und Kapital, das bereits zum Gesamtgut gehört hat, so bietet sich eine Aufschlüsselung des Gewinns durch Schätzung an, wobei die Aufteilung nach der Wertigkeit der Beiträge von Kapital und Arbeit zu erfolgen hat ¹⁾.

e) Schlußbemerkung

Vom Ergebnis her wird man insoweit dem Gutachten des Bundesfinanzhofes zustimmen müssen, als im Regelfall von der Gütergemeinschaft keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Einkommensteuer ausgehen, da eine Arbeitsleistung fast immer notwendig sein wird, um Einkünfte zu erzielen.

Kann auch den ersten drei vom Bundesfinanzhof angeführten Argumenten nicht gefolgt werden, so rechtfertigt die Wesensverschiedenheit der beiden Rechtsgebiete doch ein Abweichen von der bis dahin "fast allgemein anerkannten Rechtsauslegung" ²⁾. Der VI. Senat hat dem Gebot des § 1 Abs. 2 StAnpG Rechnung getragen, nämlich die Entwicklung der Verhältnisse berücksichtigt. Mit dem Außerkrafttreten der Haushaltsbesteuerung war insoweit die Entwicklungsgeschichte des § 28 EStG und damit die Motivation des früheren Gesetzgebers überholt ³⁾. Die Auffassung von Schandalik/Osthelder ⁴⁾, nach der die Entwicklung der Verhältnisse gerade für eine unmittelbare Anwendung von Güterrechtsverträgen auf das Einkommensteuerrecht sprechen soll, ist unzutreffend. Die Anerkennung sonstiger Verträge zwischen Ehe-

1) so auch im Ergebnis BFH v. 18. II. 1959, BStBl 1959 III 263 (265 f); vgl. Grass, Ehegattenbesteuerung, B 124; Kaatz in FR 1959, 447 f; Krumsiek, aaO, S. 92 hingegen übersieht, daß für eine Einkunftserzielung, die auch auf dem im Gesamtgut befindlichen Kapital beruht, eine gewisse Arbeitsleistung erforderlich ist, und kommt dementsprechend bei Einkünften, die aus dem Gesamtgut fließen, immer zu einer hälftigen Zurechnung; vgl. unten unter 3.) e) aa)

2) vgl. S. 89

3) vgl. S. 95 ff

4) in BB 1960, 321 (324)

gatten nach dem Wegfall des § 26 EStG aF "zwingt" eben zu keiner "umgekehrten Schlußfolgerung", wie sie der Bundesfinanzhof ausgesprochen und in zahlreichen Urteilen bestätigt hat ¹⁾. Im Gegenteil, diese Judikatur beachtet den Grundsatz der Individualbesteuerung. Bei Ehegattenarbeitsverträgen etwa knüpft die Rechtsprechung nicht mehr an das Steuersubjekt Haushaltsgemeinschaft an, sondern besteuert den Ehegatten, der die Einkünfte erzielt, der sie verdient ²⁾. Würde der Bundesfinanzhof von dem bürgerlich-rechtlichen originären Eintritt der Gesamtgutswirkungen ausgehen, dann müßte man ihm gerade den Vorwurf machen, daß er "das Rad der Rechtsentwicklung" zurückdreht, da der Grundsatz der Individualbesteuerung nicht - wie Schandalik/Osthelder meinen - eine grundsätzliche Anerkennung aller Verträge zwischen Ehegatten gebietet, sondern vielmehr eine subtile Beachtung der die Individualbesteuerung ausmachenden Kriterien bestehend aus Kapital und Arbeit.

Auch der Hinweis auf den Spruch des Bundesverfassungsgerichts v. 17.1.1957 ³⁾ geht fehl. Wenn hier im Hinblick auf das Splitting der Erlaß begünstigender steuerlicher Bestimmungen für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten wird, so ist damit nicht gesagt, daß die Finanzgerichte und die Finanzverwaltung für die Zurechnungsfrage an die güterrechtlichen Vorschriften gebunden sein sollen, nur weil dies für in Gütergemeinschaft lebende Ehegatten günstiger wäre ⁴⁾. Die Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splittingverfahrens ist nichts anderes als eine Veranlagungsart, die sicher stellen soll, daß Ehegatten nicht stärker durch die Einkommensteuer belastet werden sollen als ledige Personen. Dadurch wird zwar "das Individualprinzip mit seinem weltanschaulichen und politischen Zündstoff" weitgehend verdrängt ⁵⁾, die Zurechnungsfrage bleibt davon aber unberührt; sie hat mit der Art der Veranlagung nichts zu tun ⁶⁾. Das Bundesverfassungsgericht hat gerade in seinem obigen Beschluß die Individualbesteuerung zum tragenden Prinzip unseres Einkommensteuerrechts erhoben, wenn es die Notwendigkeit einer progressiven Besteuerung des einzelnen Steuerpflichtigen fordert ⁷⁾. Die Einkünfte müssen auch im Falle der Zusammenveranlagung getrennt ermittelt werden, und die einkunftsbezogenen Vergünstigungen dürfen nur dem zu-

1) vgl. S. 89 FN 4

2) vgl. S. 28 ff

3) BStBl 1957 I 193

4) so aber Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 (324)

5) Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b Anm.1

6) vgl. S. 19ff 7) vgl. S. 18

gesprochen werden, der die Voraussetzungen dazu in seiner Person erfüllt. Dies läßt sich nur realisieren, wenn man die Kriterien Kapital und Arbeit bei der Beantwortung der Zurechnungsfrage beachtet. Man stelle sich nur die einkommensteuerlichen Auswirkungen des konstruierten Güterstandes vor, in dem das Gesamtgut und damit aller Erwerb sämtlichen Familienmitgliedern gesamthänderisch zugewiesen wird ¹⁾.

Will man hier die Arbeitsleistung negieren, so führt dies einfach zu törichten Ergebnissen.

3.) Die Zurechnung der einzelnen Einkunftsarten aufgrund der Kriterien Kapital und Arbeit

a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb

aa) Vorbemerkung

Der Einfluß der Gütergemeinschaft auf die Verteilung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) ist schwierig und dementsprechend bestritten.

Die Schwierigkeiten resultieren zunächst daraus, daß unterschiedliche Auffassungen über das Wesen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bestehen. Während etwa das Finanzgericht Kassel in seiner Entscheidung v.15.IV.1958 ²⁾ die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einkünfte aus einer Tätigkeit ansieht, will v. Schilling ³⁾ diese Einkunftsart und damit die Steuerpflicht ausschließlich "auf den aus der Quelle des Betriebsvermögens fließenden Vermögenszuwachs" bezogen wissen. Beide Auffassungen widersprechen den oben dargelegten Grundsätzen des Individualprinzips ⁴⁾.

Während sich aus der These des Finanzgerichts Kassel keine befriedigende Lösung für die Fälle finden läßt, in denen der Gewinn weitgehend unabhängig von der unternehmerischen Tätigkeit ist ⁵⁾, scheitert die von v.Schilling vertretene Ansicht dann, wenn der Kapital-

1) vgl. S.14

2) EFG 1958, 369 f

3) in FR 1960, 182 (183)

4) vgl. S.107 ff

5) wenn sich etwa in einem Betriebsvermögen überwiegend Wertpapiere befinden, und nur die Dividende den Ertrag ausmacht; vgl. v.Schilling in FR 1960, 182 (183)

einsatz eine untergeordnete Rolle spielt . Die Bipolarität von Kapital und Arbeit sieht zwar v.Schilling und tritt dem Bundesfinanzhof ¹⁾ auch insoweit bei, als dieser für die Einkunftserzielung den Einsatz von Betriebskapital und Unternehmertätigkeit für maßgeblich hält; er verkennt aber dann die Zurechnungsproblematik, wenn er nicht auf das Erzielen, sondern einzig auf das Zufließen des durch Bestandsvergleich gewonnenen Gewinns abstellt. Er rekuriert auch auf ein Zufließen im Sinne von Zugutekommen ²⁾. Nach dem "Grundsatz" des § 11 Nr.5 StAnpG müsse die Einkunftsquelle sowohl auf den tätigen als auch auf den nicht tätigen Ehegatten aufgeteilt werden.

Die Bezugnahme auf den in § 11 Nr.5 StAnpG ausgesprochenen "Grundsatz" geht fehl. Wie schon das FG München in seinem Urteil v.14.III.1958 ³⁾ klargestellt hat, setzt diese Zuordnungsvorschrift voraus, "daß aufgeteilt wird". Das aber muß gerade hier untersucht werden. Erst wenn eine gesamthänderische Bindung der Ehegatten vorliegt, kann eine Zurechnung nach § 11 Nr.5 StAnpG erfolgen ⁴⁾. Entscheidende Bedeutung kommt daher der Feststellung zu, ob in Gütergemeinschaft lebende Ehegatten wirtschaftlich eine Mitunternehmerschaft bilden, wenn der Betrieb zum Gesamtgut gehört.

bb) Das Wesen der Mitunternehmerschaft

(1) Allgemeines

In § 15 Nr.2 EStG definiert der Gesetzgeber die Einkünfte aus Gewerbebetrieb u.a. als "Gewinnanteile der Gesellschafter einer Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist". Unbestritten setzt diese Vorschrift weder eine Gesellschaft im Sinne des Gesellschaftsrechts voraus, noch muß dieser Gesellschafterbegriff mit dem des Gesellschaftsrechts deckungsgleich sein. Vielmehr ist die Mitunternehmerschaft ein besonderer steuerlicher Begriff, dessen Inhalt sich nicht allein an der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung, sondern in erster Linie an wirtschaftlichen Gesichtspunkten orientiert. Es kann deshalb jemand Gesellschafter sein, ohne die Mitunternehmereigenschaften zu besitzen, oder Mitunternehmer sein, ohne Gesellschaftereigenschaften zu

1) v.18.II.1959, BSTBl 1959 III 263 (265 f)

2) vgl. S.105 f u. 109

3) EFG 1958, 274 (275)

4) vgl. S.25

haben.

Man sollte nun annehmen, daß sich der VI.Senat in seinem Gutachten mit der Frage befaßt hat, ob und inwieweit durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft Wesensmerkmale der Mitunternehmerschaft erfüllt werden. Indes stellt ~~er~~ lediglich den Grundsatz auf, daß die Gütergemeinschaft nur insoweit für die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte beachtlich sei, als sie zu Wirkungen führe, "wie sie auch zwischen Fremden im Rahmen von Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnissen möglich sein würden" ²⁾. Ferner wird noch auf ein diesen Grundsatz bestätigendes Urteil des I.Senats v.26.VIII.1958 verwiesen ³⁾, wo es heißt, der Gütergemeinschaft sei "wenigstens auch insoweit für die Einkommensteuer Bedeutung beizumessen, als die Vereinbarung wirtschaftlich den Zustand eines Gesellschaftsverhältnisses schaffe, wie es auch zwischen Fremden begründet werden könnte" ⁴⁾. Im übrigen beschränkt sich der Bundesfinanzhof auf Ausführungen betreffend die Gewinnverteilung. Eine rechtsdogmatische Begründung wird aber weder hier noch in der nachfolgenden Judikatur ⁵⁾ gegeben. Desgleichen gehen auch die Finanzgerichte ⁶⁾ und die Finanzverwaltung ⁷⁾ einfach von einer Mitunternehmerschaft aus.

Dies ist zwar solange unschädlich, als zwischen den Ehegatten zumindest konkludent ein Gesellschaftsvertrag zustandegekommen ist, problematisch wird es aber dann, wenn mit Hilfe des Zivilrechts eine solche Feststellung nicht mehr getroffen werden kann ⁸⁾.

Der Bundesfinanzhof hat in einer Vielzahl von Entscheidungen typische Merkmale zur Ausfüllung des Begriffs der Mitunternehmerschaft herausgearbeitet, deren Maßgeblichkeit auch im Schrifttum unbestritten ist. Diese Rechtsprechung betrifft zwar nicht die Gütergemeinschaft direkt, sie ermöglicht aber die unumgängliche Feststellung, ob und unter welchen Voraussetzungen überhaupt durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft eine Mitunternehmerschaft entsteht.

1) vgl. statt aller: Littmann, Einkommensteuerrecht, § 15 RN 39; Schmidt in BB 1964, 422 (423)

2) BStBl 1959 III 263

3) BStBl 1959 III 263 (265)

4) BStBl 1958 III 445 (446)

5) vgl. BFH v.7.III.1961, BStBl 1961 III 253; v.15.V.1962, BStBl 1962 III 346; v.12.VII.1963, StRK EStG § 15 Rechtsspruch 425; v.1.III.1966, BStBl 1966 III 277; v.11.III.1966, BStBl 1966 III 389

6) FG Nürnberg v.14.III.1963, EFG 1963, 408; FG Düsseldorf v.19.IX.1963, EFG 1964, 111

7) EStR 1969 Abschnitt 174 a Abs.2; LStR 1972 Abschnitt 50 Abs.2

8) Schmidt in BB 1964, 422 (423)

(2) Beteiligung am unternehmerischen Risiko

Ein Mitunternehmer muß grundsätzlich dieselben Merkmale aufweisen wie ein Einzelunternehmer. Für diesen ist charakteristisch, daß der Betrieb auf seine Rechnung und Gefahr betrieben wird, d.h. daß er das Risiko des Unternehmens trägt ¹⁾. Der Mitunternehmer muß danach vor allem am betrieblichen Risiko der Gesellschaft beteiligt sein ²⁾. Das bedeutet zwar keine Verbindung mit der Gesellschaft auf "Gedeih und Verderb"; andererseits genügt noch nicht die bloße Übernahme eines Wagnisses. Die Risikobeteiligung kann jedoch bei einem Mitunternehmer gegenüber einem Einzelunternehmer abgeschwächt sein. Das gilt insbesondere für einen Kommanditisten, dessen betriebliches Risiko praktisch auf die Höhe seiner Einlage beschränkt ist. Der Mitunternehmer braucht sich nicht selbst unternehmerisch zu betätigen (das kann er "Managern" überlassen) und in der Gesellschaft mitzuarbeiten. Er muß nur das unternehmerische Risiko mittragen. Ob er auf die Geschäftsführung der Gesellschaft einen Einfluß hat, ist ohne Bedeutung.

Für die Beurteilung, ob der Gesellschafter einer Gesellschaft Mitunternehmer ist, kommt es nicht auf die formellen bürgerlich-rechtlichen Vereinbarungen und die Eintragung im Handelsregister, sondern auf die tatsächliche Gestaltung an ³⁾. Entscheidend sind die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten und das Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse ⁴⁾. Dabei ist das Innenverhältnis ausschlaggebend. Maßgebend ist nicht, in wessen Namen, sondern für wessen Rechnung die Gesellschaft geführt wird, d.h. wem die Vor- und Nachteile treffen. Eine Mitunternehmerschaft braucht also nicht nach außen in Erscheinung zu treten; sie kann auch nur im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern bestehen ⁵⁾. Bei den Gesellschaftern einer oHG und KG spricht in der Regel schon die Gesellschaftsform dafür, daß sie Mitunternehmer sind ⁶⁾. Das

1) BFH v.28.II.1961, BStBl 1961 III 252; vgl. Blümich-Falk, aaO, § 15 Anm.13; Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (185); Herrmann-Heuer, aaO, § 15 Anm.27 c; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 15 RN 39; Schacht, aaO, S.15; Schmidt in BB 1964, 422 (423)

2) BFH v.11.IV.1961, BStBl 1961 III 352

3) BFH v.11.IV.1961, BStBl 1961 III 352; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 15 RN 39

4) BFH v.22.XI.1955, BStBl 1956 III 4; v.17.XI.1964, BStBl 1965 III 260

5) BFH v.29.IX.1959, BStBl 1960 III 44; Blümich-Falk, aaO, § 15 Anm.13; Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (185)

6) BFH v.22.XI.1955, BStBl 1956 III 4

gilt auch für den Kommanditisten (auch der Kommanditist ist Mitunternehmer). Es ist aber auch möglich, daß ein im Handelsregister eingetragener Gesellschafter nach den wirtschaftlichen Verhältnissen und den besonderen Umständen des Einzelfalls nur formal beteiligt und deshalb nicht als Mitunternehmer anzusehen ist ¹⁾. Andererseits kann eine Mitunternehmerschaft auch in Betracht kommen, wenn keine ausdrücklichen Vereinbarungen über ein Gesellschaftsverhältnis getroffen worden sind. Sie kann sich dann allein aus den Umständen ergeben. Der Umfang der Beteiligung eines Gesellschafters spielt für die Frage der Mitunternehmerschaft keine Rolle. Mitunternehmerschaft kann auch bei "Zwerganteilen", die bei Kommanditisten häufig vorkommen, vorliegen ²⁾.

(3) Beteiligung am Vermögen und am Gewinn und Verlust

Für das Bestehen einer Mitunternehmerschaft gibt es keinen vollständigen Katalog von Merkmalen. Es ist auch kein Merkmal für sich allein entscheidend; es sind deshalb stets alle Umstände des Einzelfalls zu würdigen. Maßgebend ist jeweils das Gesamtbild. Im Rahmen dieses Gesamtbildes kann auch ein für die Mitunternehmerschaft sonst charakteristisches Merkmal zugunsten weniger typischer Merkmale zurücktreten.

Typisches Merkmal der Mitunternehmerschaft ist die Beteiligung am Vermögen und am Gewinn und Verlust der Gesellschaft, da sich insbesondere die Risikobeteiligung zeigt. Die Vermögensbeteiligung muß sich in erster Linie auf das Anlagevermögen erstrecken und hier wiederum auf die stillen Reserven (eine Beteiligung nur an den stillen Reserven des Umlaufvermögens genügt nicht). Dabei kommt es vor allem auf die Beteiligung an den stillen Reserven bei Auflösung (Liquidation) der Gesellschaft an ³⁾. Es steht danach der Annahme von Mitunternehmerschaft nicht entgegen, wenn vereinbart ist, daß ein Gesellschafter beim Ausscheiden aus der Gesellschaft, ohne daß diese zugleich aufgelöst wird, nur den Nennbetrag (Buchwert) seines Kapitalkontos erhält. ⁴⁾ und daß er keine zusätzliche Vergütung (Abfindung) für die in der Gesellschaft vorhandenen stillen Reserven zu beanspruchen hat. Ebenso ist es ohne Bedeutung,

1) BFH v.13.II.1962, BStBl 1963 III 84; v.26.VI.1964, BStBl 1964 III 501

2) BFH v.29.IX.1959, StRK EStG § 15 Rechtsspruch 170

3) BFH v.16.VII.1964, BStBl 1964 III 622

wenn die Beteiligung eines Gesellschafters an den stillen Reserven der Gesellschaft nur auf diejenigen beschränkt wird, die nach seinem Eintritt in die Gesellschaft neu entstanden sind (der Gesellschafter also von einer Beteiligung an den vor seinem Eintritt entstandenen stillen Reserven ausgeschlossen wird) ¹⁾. Auch ist eine Beteiligung am Geschäftswert nicht unbedingt erforderlich; ein ausdrücklicher Ausschluß einer solchen Beteiligung ist deshalb in diesem Zusammenhang ohne Belang ²⁾.

Die Beteiligung am Anlagevermögen und an den stillen Reserven der Gesellschaft ist zwar ein wichtiges Indiz für das Bestehen einer Mitunternehmerschaft (bei Vorliegen dieser Beteiligung ist die Mitunternehmerschaft in der Regel zu bejahen). Sie ist aber nicht unabdingbare Voraussetzung und kann deshalb auch entfallen. Das kommt insbesondere in Betracht, wenn das Anlagevermögen keine größere Bedeutung hat (z.B. bei Dienstleistungsunternehmen) und andere Merkmale der Mitunternehmerschaft in den Vordergrund treten.³⁾ Die Mitunternehmerschaft setzt auch keine Kapitaleinlage (Vermögens-einlage) des Gesellschafters voraus; es genügt die Einbringung einer Arbeitskraft, sofern diese für den Betrieb der Gesellschaft nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. ⁴⁾

Die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft ist ebenfalls nicht unbedingt Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft. Es genügt allein eine Beteiligung am Anlagevermögen ⁵⁾. Andererseits kann eine Mitunternehmerschaft auch gegeben sein, wenn nur eine Beteiligung am Gewinn und Verlust besteht. Das gilt insbesondere, wenn die stillen Reserven des Anlagevermögens im Verhältnis zum Gewinn von untergeordneter Bedeutung sind oder die Arbeitskraft des Gesellschafters für die Gesellschaft tragend ist. ⁶⁾

Eine Beteiligung allein am Gewinn nicht auch am Verlust reicht jedoch für eine Mitunternehmerschaft nicht aus ⁷⁾.

1) BFH v.13.II.1962, BStBl 1963 III 84

2) BFH v.14.II.1956, BStBl 1956 III 103

3) BFH v.12.I.1954, BStBl 1954 III 101; v.22.XI.1955, BStBl 1956 III 4; v.17.XI.1964, BStBl 1965 III 260; FG Hamburg v.24.VII.1958, DStZ (B) 1958, 492; Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (185)

4) BFH v.16.II.1960, BStBl 1960 III 156; v.9.X.1969, BStBl 1970 II 320

5) BFH v.13.VI.1952, BStBl 1952 III 215; v.9.IX.1954, BStBl 1954 III 317

6) BFH v.16.II.1960, BStBl 1960 III 156

7) Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (185); Theis, Steuerrecht, EinkSt, S.125

(4) Unterbeteiligung und atypische stille Gesellschaft

Eine Mitunternehmerschaft kann aber auch bei einer Unterbeteiligung in Betracht kommen. Ein solches nicht im Gesetz geregeltes Schuldverhältnis zwischen Ehegatten ist immer dann anzunehmen, wenn der unterbeteiligte Ehegatte an einem dem hauptbeteiligten Ehegatten gehörenden Anteil einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Es muß sich dabei immer "um ein Innenverhältnis ohne gemeinschaftliches Vermögen handeln", da die Unterbeteiligung nur schuldrechtliche Wirkungen hat ¹⁾.

Die Annahme einer Mitunternehmerschaft im Verhältnis zum Hauptbeteiligten erfordert, daß der Hauptbeteiligte dem Unterbeteiligten im Innenverhältnis eine uneingeschränkte Beteiligung an seinem Gesellschaftsanteil zugestanden hat, und daß der Unterbeteiligte im Falle der Veräußerung des Anteils des Hauptbeteiligten oder bei der Liquidation der Gesellschaft einen Anspruch auf einen Teil an dem Veräußerungs- oder Liquidationsgewinn hat, soweit sich dieser aus der anteiligen Realisierung der im Anlagevermögen der Gesellschaft steckenden stillen Reserven ergibt. Ist hingegen der Unterbeteiligte nur an den Erträgen, nicht aber auch an der Substanz des Gesellschaftsanteils beteiligt, so liegt keine Mitunternehmerschaft vor, da dann die Stellung des Unterbeteiligten der eines stillen Gesellschafters entspricht ²⁾.

Eine unmittelbare Mitunternehmerschaft zu der Gesellschaft des Hauptbeteiligten liegt vor, wenn die Stellung des Unterbeteiligten so stark ist, daß er bei wirtschaftlicher Betrachtung unmittelbar als Mitunternehmer an der Gesellschaft anzusehen ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Hauptbeteiligte lediglich treuhänderisch im Sinne von § 11 Nr.2 StAnpG für den Unterbeteiligten tätig wird. ³⁾

Mitunternehmer ist ferner der sogenannte atypische stille Gesellschafter. Eine atypische (unechte) stille Gesellschaft liegt vor,

1) Jahrmarkt, Steuervorteile, S.18; vgl. BFH v.20.III.1962, BStBl 1962 III 337; Siebert in StbJb 1958/59, 209 (226 f.)

2) vgl. BFH v.20.III.1962, BStBl 1962 III 337; Jahrmarkt, Steuervorteile, S.18 f; Paulick, Anm. StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.9

3) vgl. Jahrmarkt, Steuervorteile, S.18; vgl. auch BFH v.4.IV.1968 BStBl 1968 II 669 (670)

wenn der stille Gesellschafter nach den vertraglichen Vereinbarungen und den tatsächlichen Verhältnissen wirtschaftlich die Stellung eines normalen Gesellschafters hat. Erforderlich ist dazu, daß bei dem stillen Gesellschafter die gleichen Merkmale vorliegen, die einem normalen Gesellschafter die Stellung eines Mitunternehmers verleihen, z.B. Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den Anlagewerten und den stillen Reserven ¹⁾ .

(5) Der Unternehmerbegriff des Bundesverfassungsgerichts

Auch das Bundesverfassungsgericht hat sich in seiner Entscheidung v.24.I.1962 ²⁾ zum Unternehmerbegriff geäußert. Seine Definition enthält zwar - verglichen mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und dem Schrifttum - nicht eine so umfangreiche Aufzählung von Merkmalen, aber sie stimmt im Wesentlichen mit der Aussage der Judikatur und der Lehre überein:

" Unternehmer ist nach der Legaldefinition des § 5 Abs.1 GewStG derjenige, 'für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird'. Der Unternehmer braucht also gewerbesteuerlich ³⁾ nicht in allen Fällen identisch zu sein mit dem eingetragenen Firmeninhaber oder mit der Person, die nach außen hin als verantwortlicher Inhaber hervortritt. Die Frage, wer Unternehmer ist, muß nach wirtschaftlichen Grundsätzen beurteilt werden. Immer ist kennzeichnend, daß sein Vermögen von der Chance des Gewinns wie von der Gefahr des Verlustes betroffen wird und daß er grundsätzlich auch am Betriebsvermögen und an den stillen Reserven beteiligt ist."

cc) Die Verwirklichung der Merkmale bei gewerblichen Einzelbetrieben durch Vereinbarung der Gütergemeinschaft und die Gewinnaufteilung

Nach den oben dargelegten Grundsätzen kommt es somit darauf an, ob und inwieweit durch eine Vereinbarung der Gütergemeinschaft die Ehegatten eine Beteiligung am Betriebsvermögen, an den stillen Reserven und an den Gewinnen des im Gesamtgut befindlichen Gewerbebetriebs begründen. Beide müßten mithin das Risiko eines Unternehmers tragen.

1) vgl. Giefers in StWK Gr.17 S.605 (614); Jahrmarkt, Steuervorteile, S.21

2) BStBl 1962 I 492 (497)

3) Das BVerfG äußert sich nur zu dem Unternehmerbegriff des Gewerbesteuerrechts; die Definition betrifft aber auch den Mitunternehmerbegriff d.EStR u. GewStR, vgl. Schmidt in BB 1964, 422 (423) .../...

(1) Bei Betrieben mit Vermögenseinsatz

Zunächst sollen die Fälle untersucht werden, in denen bei dem Betrieb eines Einzelunternehmens dem Vermögenseinsatz nicht nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt.

Ein solcher Gewerbebetrieb fällt mit Abschluß des Ehevertrages in das Gesamtgut. Der Betrieb wird damit gesamthänderisches Eigentum.

Beide Ehegatten sind aufgrund dieser dinglichen Rechtslage am Anlagevermögen und - notwendigerweise - an den stillen Reserven beteiligt ¹⁾. Auch die in den §§ 1459 ff BGB geregelten Haftungsverhältnisse sprechen für eine Mitunternehmerschaft. Bei betrieblichen Schulden haftet nicht nur das Betriebsvermögen, der Gläubiger kann vielmehr sowohl Befriedigung aus dem Gesamtgut verlangen (§ 1459 Abs. 1 BGB) als auch jeden der Ehegatten in Anspruch nehmen, da sie für Gesamtschuldenverbindlichkeiten persönlich als Gesamtschuldner haften (§ 1459 Abs. 2 BGB). Sind beide in dem zum Gesamtgut gehörenden Betrieb leitend tätig, so haftet das Gesamtgut - abgesehen für Verbindlichkeiten aus einer unerlaubten Handlung (§ 1463 Nr. 1 BGB) - in vollem Umfange. Da auch der Ertrag des Gewerbebetriebs bürgerlich-rechtlich unmittelbar in das Gesamtgut fällt, kann von einer gemeinsamen unternehmerischen Risikotragung beider Ehegatten ausgegangen werden, da sie gleichermaßen "von der Chance des Gewinns wie von der Gefahr des Verlustes betroffen" sind ²⁾.

Eine Mitunternehmerschaft ist aber auch dann anzunehmen, wenn sich nur ein Ehegatte als Unternehmer betätigt und etwa den Gewerbebetrieb leitet, während der andere Ehegatte nach außen nicht in Erscheinung tritt ³⁾. Die Beteiligung am Anlagevermögen und an den stillen Reserven ist auch hier durch den Abschluß des Gütergemeinschaftsvertrages gegeben. Etwas schwieriger ist lediglich die Feststellung der Risikotragung des nicht im Betrieb tätigen Ehegatten, da gemäß § 1460 BGB das Gesamtgut nur dann für eine Verbindlichkeit aus einem Rechtsgeschäft, das ein Ehegatte während der Gütergemeinschaft vornimmt, haftet, wenn der andere Ehegatte dem Rechtsgeschäft zustimmt oder wenn das Rechtsgeschäft ohne seine Zustimmung für das Gesamtgut wirksam ist. Ein Ehegatte kann gemäß § 1456 Abs. 1 BGB

1) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1416 Anm. 4; Schmidt in BB 1964; 422 (423)

2) vgl. Definition des BVerfG auf S. 120

3) Abgesehen von der Eintragung im Güterrechtsgefister

ohne Zustimmung des anderen mit Wirkung für das Gesamtgut sämtliche Rechtsgeschäfte abschließen und Rechtsstreitigkeiten führen, die der Geschäftsbetrieb mit sich bringt, wenn sein Ehegatte eingewilligt hat, daß er selbständig ein Erwerbsgeschäft betreibt. Darüber hinaus fingiert § 1456 Abs.2 BGB die Einwilligung für die Fälle, in denen der nicht im Unternehmer tätige Ehegatte von dem Betrieb eines Erwerbsgeschäftes durch den anderen weiß und hiergegen keinen Einspruch einlegt ¹⁾.

Falls ein Ehegatte weder die Einwilligung verweigert noch Einspruch einlegt, kann das Geschäft im Namen des leitend tätigen Ehegatten geführt werden ²⁾. Die entscheidenden Kriterien, daß nämlich das Geschäft für Rechnung beider Ehegatten geführt wird und beide an ihm beteiligt sind, sind erfüllt. Wenn man die Stellung des nicht leitend tätigen Ehegatten wirtschaftlich mit der eines atypischen stillen Gesellschafters, eines Mitunternehmers ³⁾, vergleicht, so zeigt es sich, daß seine Rechtsposition sogar stärker ist. Der atypische stille Gesellschafter hat nur einen obligatorischen Anspruch "so behandelt zu werden, wie wenn ein Gemeinschaftsvermögen bestünde, während jener an einem tatsächlich bestehenden Gemeinschaftsvermögen beteiligt ist" ⁴⁾.

1) vgl. auch § 1431 BGB, wo die gleichen Rechtsfolgen für den Fall ausgesprochen werden, in dem der nicht das Erwerbsgeschäft betreibende Ehegatte das Gesamtgut allein verwaltet

2) Das FG München in seinem Urteil v.14.III.1958, EFG 1958, 274; Falk in DStZ (A) 1957, 225 (234); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.8 und Littmann in FR 1958,219 vertreten die Auffassung, daß nur der Ehegatte Unternehmer sein könne, der den Betrieb in eigenem Namen und für eigene Rechnung führe; dies ist unzutreffend: vgl. S.116 und Zitzlaff in FR 1958, 429; für eigene Rechnung kann ein Ehegatte einen im Gesamtgut befindlichen Betrieb nur führen, wenn er allein den Gewinn und Verlust trägt. Dies ist - abgesehen von den noch unter 4.) zu erörternden Fällen bei alleiniger Verwaltung des Gesamtguts durch einen Ehegatten - gar nicht möglich, da grundsätzlich beide Ehegatten gesamtschuldnerisch haften, und der Gläubiger auf Zugriff auf das Gesamtgut nehmen kann.

3) vgl. S.119 f

4) Schmidt in BB 1964, 422 (423); so auch Zitzlaff in FR 1958, 429

Mithin liegt immer eine Mitunternehmerschaft vor ¹⁾.

Verweigert oder widerruft hingegen ein Ehegatte die Einwilligung zu dem Geschäftsbetrieb oder legt er gegen den Betrieb des Unternehmens Einspruch ein, dann freilich kann keine Mitunternehmerschaft vorliegen. Der andere Ehegatte kann keine Ersetzung der Einwilligung durch das Amtsgericht erreichen. Ihm bleibt letztlich nur eine Klage auf Aufhebung der Gütergemeinschaft gemäß § 1469 Nr.2 BGB, um dann als Einzelunternehmer seinen Betrieb fortzuführen ²⁾.

(2) Bei Betrieben mit unbedeutendem Vermögenseinsatz

Unternehmen, bei denen dem Vermögenseinsatz nur untergeordnete Bedeutung zukommt, werden i.d.R. von Kleingewerbetreibenden und Handwerkern betrieben, von Leuten also, die eine stark personenbezogene Tätigkeit ausüben, oder von Gewerbetreibenden wie etwa Schätzer oder Handelsvertreter, Berufe, die "auf der Grenze zwischen Gewerbe und Freiberuf" liegen ³⁾.

Setzen solche Gewerbetreibende kein oder nur wenig Vermögen ein und hängt der Erfolg ihres Betriebes ausschließlich oder zumindest weit überwiegend von ihrer persönlichen Tüchtigkeit und ihrem Arbeitseinsatz ab, dann kann durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft keine Mitunternehmerschaft entstehen, da die für die Annahme einer Mitunternehmerschaft notwendigen Merkmale nicht erfüllt sind. Da dem Vermögenseinsatz kein Gewicht zukommt, müßten zumindest beide Ehegatten am Gewinn und Verlust beteiligt sein ⁴⁾. Dies ist aber

1) so im Ergebnis auch die ganz h.M.: BFH v.18.II.1958, BStBl 1958 III 263 (265 f); v.1.III.1966, BStBl 1966 III 277; v.11.III.1966, BStBl 1966 III 389; Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2641); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm.2. g) ee); Brönner, aaO, S.347; Charlier in NWB Fach 3 S.1767 (1769); Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (185 f); Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 a Anm.3 c; Hoffmann in FR 1962, 408; Jahrmakrt, Steuervorteile, S.10; Kaatz in FR 1959, 447; Kayser/Seithel in RWP 14 StR (D) ESt II B 29 e Einzelfragen S.37 und in RWP 14 StR (D) ESt II B 41/63; Mittelbach, aaO, S.26; Nissen in DB 1968, 543 (549); Henninger in StWK Gr.4 S.507 (516); Paulick in StuR Bd.9 S.30 f; Plückebaum in StWK Gr.4 S.695 (701); Schmidt in BB 1964, 422 (423); Theis, Ehegattensteuer, S.25; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (749 f)

2) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1456

3) Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (188)

4) vgl. S.118

nicht der Fall. Aufgrund der Individualbesteuerung kann nur demjenigen der Gewinn zugerechnet werden, der die Einkünfte erzielt. Resultieren sie fast ausschließlich aus der persönlichen Arbeitsleistung, so sind sie auch nur dem tätigen Ehegatten zuzurechnen ¹⁾. Da somit eine Gewinnbeteiligung des anderen Ehegatten fehlt, kann hier keine Mitunternehmerschaft angenommen werden ²⁾.

Diese Auffassung liegt offenbar auch den Ausführungen des Bundesfinanzhofs in seinem Gutachten v.18.II.1959 zugrunde. Hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte wird dies zwar nicht so deutlich, da der begutachtende Senat von einer hälftigen Zurechnung ausgeht. Dies gelte aber nur dann, "wenn nicht offensichtlich besondere Verhältnisse vorliegen ³⁾". In seiner Stellungnahme zu den übrigen Einkunftsarten läßt er keinen Zweifel, daß für die Beurteilung dieser "besonderen Verhältnisse" die Kriterien Kapital und Arbeit maßgeblich sind. So weist er Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem tätigen Ehegatten ⁴⁾ und Einkünfte aus zum Gesamtgut gehörenden Kapital beiden Ehegatten je zur Hälfte zu ⁵⁾. Die ausschlaggebende Bedeutung der Arbeitsleistung gegenüber geringwertigem Kapitaleinsatz kommt am klarsten in den Ausführungen betreffend die Einkünfte aus freien Berufen zum Ausdruck. Hier heißt es:

"Grundsätzlich steht bei diesen Einkünften die persönliche Arbeitsleistung des Berufsträgers im Vordergrund, so daß grundsätzlich die Einkünfte wie bei Arbeitnehmern dem Berufsträger selbst zuzurechnen sind" ⁶⁾.

Mißverständlich sind insoweit fast sämtliche Darstellungen in der Literatur ⁷⁾, als hier ohne Differenzierung bei gleichwertiger Mitarbeit beider Ehegatten immer von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen wird. Abschließend wird deshalb noch darauf hingewiesen, daß bei Betrieben mit unbedeutendem Vermögenseinsatz durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft allein keine Mitunternehmerschaft entstehen kann, da die Arbeitsleistung nicht zum Gesamtgut gehört, sondern höchstpersönliches Gut eines jeden Ehegatten ist. Eine Mitunternehmerschaft kann u.U. dann angenommen werden, wenn beide Ehe-

1) vgl. S.108 ff

2) so auch Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (188)

3) BStBl 1959 III 163 (265 f)

4) BStBl 1959 III 263 (266)

5) BStBl 1959 III 263 (265)

6) BStBl 1959 III 263 (266)

7) mit Ausnahme von Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (188); vgl. das Schrifttum von S.123 FN 1

gatten ihre Arbeitsleistung einbringen ¹⁾. Dies setzt aber einen zumindest konkludent geschlossenen Gesellschaftsvertrag voraus.

(3) Gewinnverteilung

Der Bundesfinanzhof führt in seinem Gutachten v.18.II,1959 ²⁾ aus, daß sich die Gewinnverteilung - wie unter fremden Gesellschaftern - nach der Intensität des Einsatzes von Kapital und Arbeit zu richten habe. Dies bedeute, daß zunächst ein angemessener Gewinnanteil jedem Ehegatten zustehe, da das im Gesamtgut befindliche Betriebsvermögen beiden Ehegatten gesamthänderisch gehöre. Falls beide Ehegatten im Betrieb tätig seien, könne i.d.R. von einer gleichwertigen Mitarbeit und damit von einer gleichmäßigen Gewinnaufteilung ausgegangen werden, da eine genaue Wertung der Tätigkeiten praktisch kaum möglich und auch ein Eindringen in die persönlichen Verhältnisse möglichst zu vermeiden sei. Etwas anderes gelte natürlich dann, wenn offenkundig die Beiträge der Ehegatten zur Gewinnerzielung unterschiedlich seien. Soweit nur ein Ehegatte im Unternehmen tätig werde, müsse diesem - wie im Wirtschaftsleben üblich - ein entsprechend höherer Anteil am Gewinn zugerechnet werden. Die Gewinnaufteilung habe in diesen Fällen durch Schätzung zu erfolgen.

Diese Art der Gewinnaufteilung findet im Bürgerlichen Recht freilich keine ~~Stütze~~, da der mit dem Prinzip der Individualbesteuerung kollidierende § 1416 BGB grundsätzlich nur die hälftige Zurechnung kennt. Die anderen gesetzlichen Gewinnverteilungsvorschriften können zur Stützung des im Gutachten vorgetragenen Verteilungsmodus auch nicht herangezogen werden: so bestimmt etwa § 722 BGB für die Gesellschaft des Bürgerlichen Rechts eine gleichmäßige Verteilung von Gewinn und Verlust auf jeden Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Art und Größe seines Beitrages. Den Gesellschaftern bei einer oHG wird zunächst ihr Kapitalanteil mit 4% verzinst. Der Restgewinn soll nach Köpfen auf die Mitunternehmer verteilt werden (§ 121 HGB). § 168 HGB sieht für die Kommanditgesellschaft auch eine Vorwegverzinsung von 4% vor; der noch verbleibende Gewinn soll hingegen in einem angemessenen Verhältnis auf die Gesellschafter verteilt werden, d.h. daß den Komplementä-

1) vgl. S.118

2) BStBl 1959 III 263 (265 f)

ren ein höherer Gewinnanteil als den Kommanditisten zukommen soll.

Praktisch haben und hatten diese dispositiven Vorschriften nie große Bedeutung erlangt, da sie wirtschaftlich wenig befriedigend sind und daher auch fast ausnahmslos abbedungen werden ¹⁾. So hat die ständige Finanzrechtsprechung seit langem bei der Beurteilung der Angemessenheit der Gewinnverteilung - so vertragliche Vereinbarungen fehlen - nicht auf die gesetzlichen Gewinnverteilungsregelungen abgestellt, sondern darauf, was unter Fremden regelmäßig vereinbart wird ²⁾. Die Gewinnverteilung muß grundsätzlich den wirtschaftlichen und rechtlichen Gestaltungen angemessen sein. Nur so kann der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise entsprochen werden. Im allgemeinen wird folgender Gewinnverteilungsmaßstab zu einer angemessenen Gewinnverteilung führen: angemessene Kapitalverzinsung der Kapitaleinlagen; danach eine besondere Risikoprämie für die unbeschränkt haftenden Gesellschafter (ein Kriterium, welches in diesem Zusammenhang unbeachtlich ist); anschließend eine angemessene Arbeitsvergütung für die in der Gesellschaft tätigen Gesellschafter und Verteilung des restlichen Gewinns entweder nach Köpfen oder im Verhältnis der Kapitalanteile. Mit diesem Gewinnverteilungsschlüssel kann man natürlich nur dann dem Einzelfall gerecht werden, wenn er nicht starr angewandt, sondern den jeweiligen Umständen angepaßt wird ³⁾.

Somit sind die vom VI. Senat im Gutachten ausgesprochenen Grundsätze betreffend die Angemessenheit der Gewinnverteilung unangreifbar, wenn auch noch wenig konkret. Ihnen hat sich der Bundesfinanzhof im Prinzip in den nachfolgenden Entscheidungen angeschlossen ⁴⁾.

Im Beschluß des Großen Senats v. 29.V. 1972 ⁵⁾ wurden die maßgeblichen Grundsätze für eine angemessene Gewinnverteilung noch einmal wiederholt. Danach müssen Gewinnverteilungsabreden bei Familienpersonengesellschaften daraufhin überprüft werden, ob sie auch unter Fremden in gleicher oder ähnlicher Weise getroffen worden

1) vgl. Falterbaum in StWK Gr. 4 S. 1097 (1106)

2) vgl. BFH v. 21.VI. 1960, StRK EStG § 15 Rechtsspruch 187; v. 25.VII. 1963, BStBl 1964 III 3; v. 15.XI. 1967, BStBl 1968 II 152; Falterbaum in StWK Gr. 4 S. 1097 (1106); Fella in StWK Gr. 2 S. 1423 (1428) vgl. auch Littmann, Einkommensteuerrecht, § 15 RN 104 ff und RN 111 ff

3) vgl. BFH v. 15.XI. 1967, BStBl 1968 II 152; Falterbaum in StWK Gr. 4 S. 1097 (1106 f); Jahrmakr, Steuervorteile, S. 17 f

4) vgl. hierzu die Zusammenstellung der gesamten Judikatur betreffend die Gütergemeinschaft bei Ganssmüller, Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84 S. 1 bis 8; vgl. auch Paulick, Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84 S. 9 (10)

5) BStBl 1973 II 5

wären. Die Angemessenheit der Gewinnverteilung werde nicht nur von mannigfachen Faktoren wie Kapitaleinsatz, Arbeitseinsatz, Kapitalrisiko, persönliche Eigenschaften, Aufbauleistungen etc., sondern vor allem auch von dem im Einzelfall unterschiedlichen Gewicht dieser Faktoren bestimmt. Fehle eine unmittelbare Vergleichsmöglichkeit, so müsse bei der Beurteilung der Angemessenheit von dem Wesen der Gesellschaft (die den Gesamtgewinn erzielt) und der Stellung des Gesellschafters im Rahmen der Gesellschaft (durch die der Gewinnanteil bestimmt wird) ausgegangen werden. Bei einer Personengesellschaft werde i.d.R. das Gewicht der Gesellschafterstellung weniger durch den Kapitalbeitrag, als vielmehr wesentlich durch andere, mehr persönlichkeitsgebundene Beiträge der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszwecks bestimmt. Tragen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck nur durch Kapitalbeteiligung bei, so könne ihr Beitrag nur nach der Funktion des Kapitalanteils, insbesondere nach seiner Wichtigkeit im Rahmen des gesamten Gesellschaftszwecks beurteilt werden.

Hinsichtlich der Gewinnaufteilung betraf dieser Spruch zwar nur die Gewinnanteile nicht mitarbeitender Kommanditisten und nicht mitarbeitender atypischer stiller Gesellschafter, aber auch für die übrigen Mitunternehmenschaften wird er wegweisend sein.

Nach den Intentionen des höchsten Finanzgerichts soll die Angemessenheit des Gewinnanteils nicht nach der Höhe des Nominalkapitals beurteilt werden, sondern nur nach dem tatsächlichen Wert (gemeiner Wert des Gesellschaftsanteils). Der tatsächliche Wert sei im Einzelfall unter Berücksichtigung der Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag zu ermitteln. Als werterhöhend ~~mußten~~ u.U. Beteiligungen an den stillen Reserven und am Geschäftswert beachtet werden, während irgendwelche Beschränkungen sich i.d.R. wertmindernd auswirken. Funktion und Gewicht des Gesellschaftsanteils im Rahmen des Gesellschaftszwecks werde einerseits bestimmt durch das im Betrieb arbeitende Vermögen, andererseits durch die Tatsache der gesellschaftsrechtlichen Bindung des Kapitals (Verlustrisiko). Angemessen sei eine Gewinnbeteiligung, die zu einer marktüblichen Verzinsung des tatsächlichen Werts der Beteiligung führe und der Gesellschafterstellung Rechnung trage. Im allgemeinen werde eine Gewinnverteilung nicht zu beanstanden sein, wenn der Gewinnverteilungsschlüs-

.../...

sel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15% des tatsächlichen Werts der Beteiligung ergebe. Ein niedrigerer Satz könne unter besonderen Umständen gerechtfertigt sein ¹⁾.

Durch diesen Beschluß ist ein Schätzungsrahmen geschaffen worden, mit dessen Hilfe sich relativ leicht die Einkünfte aus Gewerbebetrieb angemessen aufteilen lassen.

Höchststrichterlich noch nicht entschieden ist die Frage, ob bei einer im Laufe des Jahres vereinbarten Gütergemeinschaft der gesamte Jahresgewinn oder nur der auf die Zeit des Bestehens entfallende zu verteilen ist. Hierzu liegen zwei gegensätzlich, rechtskräftige Finanzgerichtsurteile vor. Für eine Aufteilung votierte das FG Düsseldorf in seinem Urteil v.19.IX.1963 ²⁾, während die Kammer in Köln des gleichen Finanzgerichts im Urteil v.26.V.1961 ³⁾ eine Aufteilung verneinte.

Eine ähnlich gelagerte Aufteilungsproblematik entsteht in den Fällen in denen durch Aufnahme weiterer Gesellschafter eine Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft erfolgt. Wird das Unternehmen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich in anderer Form fortgeführt, so endet das Wirtschaftsjahr des bisherigen Einzelunternehmens nicht mit der Aufnahme der Gesellschafter, vielmehr wird das Wirtschaftsjahr des bisherigen Einzelunternehmens zum Wirtschaftsjahr der neugegründeten Personengesellschaft. Das Wirtschaftsjahr, in dem die Aufnahme der Gesellschafter erfolgt umfaßt sowohl den Zeitraum, in dem das Unternehmen als Einzelunternehmen bestand, als auch den Zeitraum, in dem das Unternehmen als

1) Weiterhin führt der Große Senat aaO aus, daß für die Beurteilung der Angemessenheit einer Gewinnverteilungsabrede nicht die Verhältnisse nur eines Wirtschaftsjahres maßgebend seien. Es müsse i.d.R. von einem Zeitraum von fünf Wirtschaftsjahren ausgegangen und die durchschnittliche Rendite auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Gewinnverteilungsvereinbarung ermittelt werden. Die Entscheidung "angemessen" oder "nicht angemessen" bleibe so lange maßgebend, bis eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse eintrete. Die von den Gesellschaftern gewählte Art und Weise der Gewinnverteilung bleibe unberührt. Die vorstehenden Grundsätze gelten unabhängig davon, ob die Vereinbarung eine Kapitalverzinsung und Vorabvergütungen vorsieht und ob der Gewinn ganz oder zum Teil nach festen Quoten oder im Verhältnis vereinbarter Festkonten verteilt werden soll.

2) EFG 1964, 111; so auch Vogel in StWK Gr.4 S.745 (752); jedoch ohne Begründung

3) EFG 1962, 13

Personengesellschaft geführt worden ist ¹⁾.

Übertragen auf unseren Fall bedeutet dies, daß die aus den anzuerkennenden Auswirkungen der Gütergemeinschaft resultierende Gewinnverteilung sich auf das gesamte Wirtschaftsjahr erstreckt, "weil der Gewinn erst als zum Ende des Wirtschaftsjahres entstanden gilt"²⁾. Bei Einkünften mit Überschußrechnung kommt es hingegen auf den Zeitpunkt an, zu dem die Einkünfte zugeflossen sind ³⁾.

(4) Verfahren zur Gewinnfeststellung

Die Verteilung solcher Einkünfte, die aus dem Gesamtgut fließen, hat im Wege der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§ 215 AO) zu erfolgen.

Auf dieses Gewinnfeststellungsverfahren weist auch der VI.Senat in seinem Gutachten v.18.II.1959 ⁴⁾ unter Bezugnahme auf ein Urteil des IV.Senats v.26.VI.1958 ⁵⁾ hin. Hier heißt es:

"Ist streitig, ob und wie sich die Vereinbarung der allgemeinen Gütergemeinschaft im einzelnen Falle einkommensteuerlich auswirkt, insbesondere ob und in welchem Umfang die Einkünfte beiden Ehegatten zuzurechnen sind, so ist so zu verfahren, als ob über ein Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnis zwischen den Ehegatten zu entscheiden wäre".

Diesen Ausführungen ist zuzustimmen ⁶⁾. Bei der einheitlichen Gewinnfeststellung ist zunächst zu klären, ob eine Gesellschaft besteht und ob die Ehegatten Mitunternehmer sind ⁷⁾. Das letztere ist also nicht bei der Einkommensteuer-Veranlagung der Ehegatten, sondern allein bei der einheitlichen Gewinnfeststellung für die Gesellschaft, an der die Mitunternehmerschaft bestehen soll, zu entscheiden. Die dabei getroffene Entscheidung ist dann für die Ver-

1) vgl. BFH v.3.VIII.1967, BStBl 1967 III 753; v.18.VIII.1969, BStBl 1970 II 37; EStR 1969 Abschnitt 3 Abs.4

2) Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3; FG Düsseldorf v.26.V.1961, aaO,

3) vgl. Henninger in NStR Haushaltsbesteuerung, Ehegatten, Einzelfragen 5; Herrmann-Heuer, ebenda

4) BStBl 1959 III 263 (266)

5) BStBl 1958 III 364

6) vgl. FG Hamburg v.6.XII.1957, DB 1958, 97; Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2642); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (367); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (752 f); Paulick in StuR Bd.9 S.32; ders., StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.9 f; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3; Brönner, aaO, S.346 u. 348

7) vgl. Fella in StWK Gr.2 S.1423 (1424)

anlagung der Ehegatten bindend ¹⁾. Die Bindung der Wohnsitz-Finanzämter bei der Einkommensteuer-Veranlagung umfaßt auch die mitgeteilten Gewinn- und Verlustanteile der einzelnen Gesellschafter. In dem Gewinnfeststellungsverfahren ist nämlich nicht nur über die Höhe des Gewinns der Gesellschaft, sondern auch über die Höhe der Gewinnanteile der einzelnen (Ehegatten-) Gesellschafter zu entscheiden. Es sind deshalb in die Gewinnfeststellung auch die Sondergewinne und Sondervergütungen einzelner Gesellschafter einzubeziehen (z.B. Gewinn aus der Veräußerung eines steuerlich zum Betriebsvermögen der Gesellschaft gerechneten Grundstücks eines Gesellschafters oder Tätigkeitsvergütungen usw.). Das gleiche gilt für Sonderaufwendungen einzelner Gesellschafter, die den Charakter von Betriebsausgaben der Gesellschaft haben ²⁾. Auch über die Höhe der Entnahmen und Einlagen der Gesellschaft ist nur im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu entscheiden ³⁾. Lediglich die zeitliche Zurechnung der Gewinnanteile bei der Veranlagung der Gesellschafter ist in deren Veranlagungsverfahren zu klären ⁴⁾.

Gemäß § 218 AO hat jede Berichtigung des einheitlichen Feststellungsbescheides eine Berichtigung der Einkommensteuer-Veranlagung zur Folge. Die einheitliche Gewinnfeststellung kann auch noch nach einer für die Gesellschafter bereits vorgenommenen Veranlagung mit Wirkung für diese Veranlagung vorgenommen werden ⁵⁾. Dementsprechend hat der VI.Senat in seinem Urteil v.11.III.1966 ⁶⁾ auch entschieden, daß trotz der Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides das Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zur Aufteilung der Einkünfte der Ehegatten eingeleitet werden kann, falls die Ehegatten die Gewinnbeteiligung erst nachträglich (nachdem

1) vgl. BFH v.30.X.1958, BStBl 1959 III 249; v.4.IV.1968, BStBl 1968 II 669 (670); beide Entscheidungen betreffen zwar unmittelbar nur die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bei Unterbeteiligungsverhältnissen; die hier herausgearbeiteten Grundsätze sind aber auch in diesem Fall anzuwenden, vgl. Fella in StWK Gr.2 S.1423 (1424)

2) vgl. hierzu Fella in StWK Gr.2 S.1423 (1430 ff)

3) vgl. BFH v.9.XII.1955, BStBl 1956 III 67; v.14.VI.1963, BStBl 1963 III 491

4) vgl. BFH v.20.I.1965, BStBl 1965 III 296

5) vgl. BFH v.26.VI.1958, BStBl 1958 III 364; Fella in StWK Gr.2 S.1423 (1425); Paulick in StRK AO § 215 Rechtsspruch 84 S.9 f

6) BStBl 1966 III 389

der Einkommensteuerbescheid bereits bestandskräftig geworden ist) beantragen. Die Durchführung der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ist "eine unerläßliche und zwingende Verfahrensvoraussetzung für die Durchführung der Einzelveranlagungen der in (allgemeiner) Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten" ¹⁾. Dieses Gewinnfeststellungsverfahren ist den Einzelveranlagungen der (Ehegatten-) Gesellschafter vorgeschaltet; es ist eine Voraussetzung für diese Veranlagungen (vgl. § 218 Abs.2 AO). Ist eine solche Gewinnfeststellung nicht durchgeführt worden, dann kann zwar das Wohnsitz-Finanzamt, das für die Einzelveranlagung der Ehegatten zuständig ist, vorläufig sowohl über Bestehen wie Nichtbestehen der Gütergemeinschaft als auch über die sich aus der Güterstandsvereinbarung ergebende Einkunftsverteilung entscheiden, aber es hat die Einzelveranlagungen von Amts wegen zu ändern, wenn das Gewinnfeststellungsverfahren zu einem anderen Ergebnis führt (§ 218 Abs.4 AO). Das Änderungsgebot gilt gemäß § 218 Abs.4 S.2 AO auch für solche Bescheide, die bereits unanfechtbar geworden sind. Die Voraussetzungen des § 222 AO brauchen nicht vorzuliegen ²⁾.

Die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ist auch dann erforderlich, wenn ein Gesellschafts- und Mitunternehmerschaftsverhältnis verneint wird. In diesem Fall muß ein sogenannter negativer Feststellungsbescheid des Inhalts erlassen werden, daß eine Mitunternehmerschaft nicht vorliegt, und daß der Gewinn nur einem Ehegatten zuzurechnen ist ³⁾.

Nach Auffassung von Vogel ⁴⁾ ist dieses Gewinnfeststellungsverfahren dann "wenig sinnvoll", wenn die Ehegatten die Zusammenveranlagung beantragen. Der Sinn der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung besteht darin, divergierende Entscheidungen zu verhindern. Einander widersprechende Entscheidungen können aber bei der Zusammenveranlagung gar nicht auftreten. Trotzdem hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil v.25.VI.1970 ⁵⁾ in Übereinstimmung mit dem

1) Paulick, StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.9 (10); vgl. Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm.2. f)

2) vgl. Paulick, StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.9 (10); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3

3) vgl. BFH v.26.VI.1958, BStBl 1958 III 364; hiergegen sind Einspruch, später gegebenenfalls Klage und Revision möglich, vgl. Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2642); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm.2. f)

4) in StWK Gr.4 S.745 (753)

5) BStBl 1970 II 730

Individualprinzip entschieden, daß auch bei zusammenveranlagten Ehegatten das einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungsverfahren durchgeführt werden müsse, da beide Ehegatten als selbständige Steuerpflichtige anzusehen und ihre Einkünfte getrennt zu ermitteln seien. Die auf diese Weise festgestellte Gewinnverteilung kann aber auch in der Folgezeit relevant werden, etwa für den Ver-lustabzug gemäß § 10 d EStG ¹⁾.

Gemäß § 215 Abs.4 S.2 AO kann aber in einfach gelagerten Fällen von geringer Bedeutung auf die Durchführung des Gewinnfeststellungsverfahrens verzichtet werden, falls über die Höhe der Einkünfte und über ihre Aufteilung zwischen den Ehegatten und dem Finanzamt keine Meinungsverschiedenheiten bestehen ²⁾.

dd) Die Behandlung von Gewinnanteilen aus einer Personengesellschaft, an der nur einer der Ehegatten beteiligt ist

(1) Die Zurechnung der Einkünfte eines Gesellschafter-Ehegatten in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

(a) Die Auffassung des I.Senats im Urteil v.7.III.1961

Der VI.Senat hatte sich in seinem Gutachten v.18.II.1959 zu diesem Problemkreis nicht geäußert.

In dem Urteil v.7.III.1961 ³⁾ schließt sich der erkennende Senat zunächst den im Gutachten vorgetragenen Grundsätzen an und führt dann aus, daß Anteile an einer Personengesellschaft gemäß § 717 Satz1 BGB nicht übertragbar seien, mithin also nicht wie das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers zum Gesamtgut, sondern zum Sondergut des beteiligten Ehegatten gehöre (§ 1417 BGB). Wegen der Zugehörigkeit zum Sondergut des beteiligten Ehegatten werde der Gewinn nicht durch den Einsatz vom Vermögen beider Ehegatten erzielt; daher könne eine Beteiligung des anderen Ehegatten an den Einkünften aufgrund der Folgewirkung der Gütergemeinschaft nicht angenommen werden. Daß die Gewinnanteile - soweit sie rechtsgeschäftlich über-

1) vgl. Fella in StWK Gr.2 S.1423 (1425)

2) vgl. OFD Münster v.10.VIII.1959, DStZE 1959, 418; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3

3) BStBl 1961 III 253

tragbar seien (§ 717 Satz 2 BGB) - aus einer zum Sondergut eines Ehegatten gehörenden Gesellschaftsbeteiligung in das Gesamtgut fielen, ergebe sich nur aus den güterrechtlichen Vorschriften und sei nicht das Ergebnis gemeinschaftlichen Vermögens. Daher müssen Einkünfte, die aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft stammen, gleich denen aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit, nur dem gegenüber der Personengesellschaft berechtigten Ehegatten zugerechnet werden. Die Kapitalbeteiligung des Ehegatten müsse einheitlich beurteilt werden. Dies gelte auch, wenn die Kapitalbeteiligung "teilweise auf Gewinnen" beruhe, "die ihr während der Ehe zugerechnet worden" seien. Eine Mehrung des Kapitals durch stehengelassene Gewinne habe unberücksichtigt zu bleiben.

(b) Die Auffassung des I.Senats im Urteil v.15.V.1962

Auch das Urteil v.15.V.1962 ¹⁾ baut ausdrücklich auf dem Gutachten v.18.II.1959 auf. Nach Auffassung des I.Senats gelten für das Gesamtgut der Errungenschaftsgemeinschaft die gleichen Grundsätze, die schon für das Gesamtgut der Gütergemeinschaft im Gutachten dargelegt sind. Daher müsse die im Gewinnanteil einer KG enthaltene Tätigkeitsvergütung dem tätigen Ehegatten (im Streitfall dem Ehemann) allein zugerechnet werden. Bei der Beurteilung der Frage, wie der um die Tätigkeitsvergütung gekürzte Gewinnanteil des Ehemannes unter die Ehegatten aufzuteilen sei, komme es zunächst darauf an, zu welcher Vermögensmasse der Anteil an der Personengesellschaft gehöre. Dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt nach beruhte die Beteiligung auf einer vor Jahrzehnten vollzogenen Schenkung des Vaters des Ehemannes. Dies spreche - so der Bundesfinanzhof - neben der Nichtübertragbarkeit des Anteils auch für die Zugehörigkeit zum eingebrachten Gut des Ehemannes ²⁾. Der Einlassung der Beschwerdegegner zufolge sei zwar im Gesellschaftsvertrag die Übertragbarkeit des Anteils vereinbart worden, ob dies aber wirklich zutreffe, sei zweifelhaft. Es komme aber der damit verbundenen Rechtsfrage, ob nämlich wegen der Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteil in das Gesamtgut falle oder nicht, kein Gewicht zu, da im Streitfalle die Aufteilung des Gewinnanteils aus anderen Gründen

1) BStBl 1962 III 346

2) vgl. §§ 1521, 1522 BGB aF

auch dann zu rechtfertigen sei, falls die Beteiligung formal zum eingebrachten Gut des Ehemannes gehören sollte. Nach der Behauptung der Beschwerdegegner habe der Wert der Beteiligung des Ehemannes an der Vorgängerin der KG, einer GmbH, ursprünglich nur etwa DM 10.000,-- betragen, im Streitjahr hingegen sei der Wert der Beteiligung mit mehreren Millionen DM zu beziffern. Der Wertanstieg sei darauf zurückzuführen, daß man die gemäß § 1525 BGB aF in das Gesamtgut gefallenen Gewinnanteile überwiegend im Unternehmen habe stehen lassen, mit der Folge, daß "nunmehr das in der Beteiligung angelegte Vermögen zu etwa 99% aus Mitteln des Gesamtguts" stamme. Daher könne man selbst dann, wenn die Beteiligung zu dem eingebrachten Gut des Ehemannes gehören sollte, den Gewinn nicht allein dem Ehemann zurechnen. Zwar entspreche das eingebrachte Gut bei der Errungenschaftsgemeinschaft dem Sondergut bei der (allgemeinen) Gütergemeinschaft, aber man könne die Tatsache nicht negieren, daß die Beteiligung bis zum Streitjahr "so viel wie ausschließlich mit Mitteln des Gesamtguts erworben worden und nach Lage der Verhältnisse anzunehmen" sei, "daß sie auch für das Gesamtgut verwaltet" werde. Dies lasse nur den Schluß zu, daß der Ehemann hinsichtlich der Beteiligung lediglich die Position eines Treuhänders für das Gesamtgut inne habe, mithin müsse "nach § 11 Ziff.3 StAnpG die Beteiligung dem Vermögen zugerechnet werden, für das es treuhänderisch verwaltet" werde. Da die aus der Zeit um 1914 stammende Einlage von DM 10.000,-- keine Bedeutung mehr habe, könne einer Aufteilung des Gewinns aus der KG unter Anwendung der im Gutachten vom 18.II.1959 aufgestellten Grundsätze ausnahmsweise zugestimmt werden.

(c) Die Folgen der beiden Urteile auf die weitere Rechtsprechung

Durch sein Urteil v.15.V.1962 revidierte der Bundesfinanzhof seinen Ausgangspunkt insoweit, als er nicht mehr grundsätzlich nur dem formell beteiligten Ehegatten allein den ganzen Gewinn zurechnete. Ob man nun das Verhältnis der beiden Urteile zueinander als Unvereinbar klassifizieren mußte ¹⁾ oder ob man lediglich "noch nicht von

1) so Ganssmüller in FR 1963, 114 (115 ff insbesondere 117 ff)

einer ständigen Rechtsprechung sprechen" konnte ¹⁾, kann zunächst dahinstehen. Richtig hingegen war die Deutung von Grieger ²⁾ : das Urteil v.15.V.1962 betreffe einen Sonderfall, der nicht den Schluß rechtfertige, daß eine angemessene Beteiligung des anderen Ehegatten am Gewinn schon immer dann steuerlich verlangt werden könne, falls die dem Gesamtgut zufließenden Gewinnanteile sowohl längere Zeit stehenbleiben als auch einen bedeutenden Teil des Kapitalkontos ausmachen.

Schon im Urteil v.12.VII.1963 ³⁾ vertrat der Bundesfinanzhof erneut seine in der Entscheidung v.7.III.1960 niedergelegten Grundsätze. Im Streitfalle war der Anteil im Jahre 1939 erworben worden. 1942 hatten die Ehegatten die allgemeine Gütergemeinschaft vereinbart. Wertmäßig war die Beteiligung von der Währungsreform bis 1957 von etwa DM 16.000,-- auf rund DM 82.000,-- angewachsen. Einem Gewinn von ca. DM 177.000,-- standen Entnahmen in Höhe von etwa DM 111.000,- gegenüber. Diese Kapitalentwicklung, so der erkennende VI.Senat, könne nicht mit der verglichen werden, die dem Urteil v.15.V.1962 zugrunde gelegen habe. Während dort "die Beteiligung vom Ehemann für das Gesamtgut als dem fast ausschließlichen Vermögensträger verwaltet" worden sei, könne man hier nicht davon sprechen, daß "der Anteil des Ehemannes" "im Gesamtgut" untergehe.

In der Entscheidung v.1.III.1966 ⁴⁾ identifiziert sich der I.Senat noch einmal mit den in den Urteilen v.7.III.1960 und v.17.VII.1963 ausgesprochenen Grundsätzen ⁵⁾.

Chronologisch gesehen bildet schließlich die Entscheidung v.11.III.1966 ⁶⁾ einen Schlußpunkt, wenn sie sich auch primär nur mit der verfahrensrechtlichen Seite beschäftigt. Im Streitfalle lebten die Eheleute in allgemeiner Gütergemeinschaft und wurden getrennt veranlagt. Der Ehemann führte gemeinsam mit seinem Sohn einen Apothekenbetrieb in der Form einer KG. Der einheitliche Gewinnfeststellungsbescheid und die Einkommensteuerbescheide der Ehegatten waren rechtskräftig. Nachdem das Gutachten des Bundesfinanzhofs v.18.II.

1) so Spahn in FR 1962, 411 (412)

2) in BB 1962, 868, (869)

3) StRK EStG § 15 Rechtsspruch 425

4) BStBl 1966 III 277

5) Darüber hinaus entschied der BFH, daß zusätzlich abgeschlossene Arbeitsverträge zwischen den Ehegatten mit steuerlicher Wirkung nicht anzuerkennen seien. Die gezahlten Gehälter führen nicht zu Betriebsausgaben, sondern stellen Gewinnanteile i.S. des § 15 Nr.2 EStG dar

6) BStBl 1966 III 389

1959 bekannt geworden war, beantragte die Ehefrau, die für ihren Ehemann festgestellten gewerblichen Einkünfte auf sie und ihren Mann nach den dort niedergelegten Grundsätzen aufzuteilen. Finanzamt und Finanzgericht sahen in diesem Antrag einen Antrag auf Erlass eines Ergänzungsbescheides nach § 216 Abs.2 AO. Sie lehnten den Antrag mit dem Hinweis auf die Rechtskraft ab. Der Bundesfinanzhof hob hingegen die Entscheidung des Finanzgerichts auf und führte aus, die Ehefrau sei nach ihrem Vortrag an dem Betrieb der Apotheke nicht unmittelbar, sondern nur über den Anteil ihres Ehemannes beteiligt gewesen, so daß eine Unterbeteiligung am Anteil ihres Ehemannes bestanden habe. Eine Unterbeteiligung sei eine Beteiligung, die ein an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft Beteiligter einer anderen Person einräume. In solchen Fällen bestünden Rechtsbeziehungen nur zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten. Es sei nicht entscheidend, ob die Unterbeteiligung den anderen Gesellschaftern bekannt sei. Die Unterbeteiligung begründe eine Innengesellschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten. Der Hauptbeteiligte wickele dabei die Geschäfte, die im Innenverhältnis für gemeinsame Rechnung des Haupt- und Unterbeteiligten gehen, im eigenen Namen ab. Der Unterbeteiligte sei im Sinne des Handelsrechts nicht Gesellschafter der Hauptgesellschaft. Steuerlich könne er darum regelmäßig auch nicht als Mitunternehmer der Hauptgesellschaft angesehen werden. Daraus ergebe sich, daß im Streitfall kein Ergänzungsbescheid gemäß § 216 Abs.2 AO gegen die KG ergehen durfte, sondern daß die Streitfrage in einem einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren gemäß § 215 Abs.2 AO entschieden werden mußte. Einer Gewinnaufteilung stehe die Unanfechtbarkeit der Einkommensteuerbescheide nicht entgegen. Die Ehefrau habe erstmals hier beantragt, aufgrund ihrer Unterbeteiligung einen Anteil am Gewinn ihres Ehemannes für sie festzustellen. Darüber sei in einem besonderen einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren zu entscheiden. Die unanfechtbaren, gegen die Ehegatten ergangenen Einkommensteuerbescheide müssen dann gegebenenfalls gemäß § 218 Abs.4 AO berichtigt werden. Die Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide trete dann zurück. Unter Bezugnahme auf das Gutachten v.18.II.1959 wiederholte

dann der VI.Senat noch einmal die Grundsätze der Gewinnverteilung.¹⁾

(2) Untersuchung dieser Rechtsprechung und Stellungnahme

(a) Vorbemerkung

Im Vordergrund der Diskussion im Schrifttum stehen die beiden grundlegenden Urteile v.7.III.1961 und v.15.V.1962. Sieht man einmal von den Autoren ab, die sich lediglich auf die Wiedergabe der Auffassung des Bundesfinanzhofes beschränken²⁾, so geht es den anderen zunächst einmal darum, das Verhältnis der beiden Urteile zueinander zu klären³⁾.

Ausgangspunkt - wie auch für den Bundesfinanzhof - ist die Vorschrift des § 717 Satz1 BGB, wonach die Ansprüche, die den Gesellschaftern aus dem Gesellschaftsverhältnis gegeneinander zustehen, nicht übertragbar sind. Gemäß § 717 Satz 2 BGB sind davon sowohl die Ansprüche ausgenommen, die einem Gesellschafter aus seiner Geschäftsführung zustehen, soweit deren Befriedigung vor der Auseinandersetzung verlangt werden kann, als auch die Ansprüche auf einen Gewinnanteil oder auf dasjenige, was dem Gesellschafter bei der Auseinandersetzung zukommt.

Fallen nun sämtliche Gewinnanteile in das Gesamtgut? Zu welcher Gütermasse gehören die stehengebliebenen Gewinne?

(b) Gewinnanteile und Gesamtgut

Die offensichtliche Divergenz der beiden BFH-Urteile beruht darauf, daß einmal gesagt wird, daß die gesamten Gewinnanteile immer dem Gesellschafter-Ehegatten zugerechnet werden müßten, auch wenn die Beteiligung "teilweise auf Gewinne zurückgehen sollte, die ihr

1) der BFH sagt aber nicht, unter welchen Umständen eine Unterbeteiligung des anderen Ehegatten anzuerkennen ist; zur Prüfung dieser Frage hat er die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen

2) Birkholz in DSTz (A) 1967, 365 (368); Henninger in StWK Gr.4 S.507 (516); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (750)

3) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2641); Fichtelmann in DSTz 1967, 599 (600); Ganßmüller, Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (3 ff); ders. in FR 1963, 114 (115 ff); Grieger in BB 1962, 868 f; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3; Hoffmann in FR 1962, 408 f; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 9 a; Paulick, Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.9 f; Spahn in FR 1962, 411 (412)

während der Ehe zugerechnet worden sind"; im Urteil v.15.V.1962 hingegen heißt es, daß es nicht außer Betracht bleiben könne, daß die Beteiligung bis zum Streitjahr "so viel wie ausschließlich mit Mitteln des Gesamtguts erworben worden und nach Lage der Verhältnisse anzunehmen ist, daß sie auch für das Gesamtgut verwaltet wird". Die im zweiten Urteil geäußerte Rechtsauffassung geht von einem Erwerb "mit Mitteln des Gesamtgut" aus, was nur soviel bedeuten kann, daß der Anteil an der Gesellschaft in Höhe des Wertzuwachses auf Gewinnanteilen basiert, die während des Bestehens des Güterstandes in das Gesamtgut fielen ¹⁾.

Dies bedarf aber der Konkretisierung, da die Ansprüche auf den Gewinnanteil nur dann in das Gesamtgut fallen, falls der Gesellschafter auch einen solchen Anspruch auf Zahlung hat. Diese Voraussetzung liegt jedoch nur ohne weiteres bei einem Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor. Einem Kommanditisten steht der Anspruch auf Auszahlung des ihm zukommenden Gewinns nur zu, wenn sein Kapitalanteil die zugesagte Einlage erreicht (§§ 167 Abs.2, 169 Abs.1 HGB). Gemäß § 120 HGB wird der einem Komplementär oder einem Gesellschafter einer oHG zukommende Gewinn dem Kapitalanteil des Gesellschafters zugeschrieben. Während also der einem Kommanditisten zukommende Gewinn seinem Kapitalanteil nur so lange zugeschrieben wird, als dieser den Betrag der bedungenen Einlage erreicht (§ 167 Abs.2 HGB), vermehrt der Gewinn den Kapitalanteil der persönlich haftenden Gesellschafter unbeschränkt. Der Anteil am Kapital ist aber, wie Ganßsmüller ²⁾ zutreffend hervorhebt, nichts anderes als "die Wertziffer für die Abrechnung der Beteiligung, die zum Sondergut gehört" (§ 1417 Abs.1 BGB; § 1439 BGB aF). § 717 Satz 2 BGB ist somit erst dann für die dem Kapitalanteil zugeschriebenen Gewinnanteile anwendbar, "wenn und soweit der Gesellschafter Anspruch auf die Auszahlung des Gewinns hat" ³⁾, ihn also entnehmen darf. § 169 Abs.1 Satz 2 HGB gewährt einem Kommanditisten nur dann einen Anspruch auf Auszahlung des Gewinns, wenn sein Kapitalanteil nicht durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage ge-

1) Ganßsmüller in FR 1963, 114 (115)

2) in FR 1963, 114 (116) und in Anm.-StRK AO §215 Rechtsspruch 84, S.1 (3)

3) Ganßsmüller in FR 1963, 114 (116); ders., Anm.-StRK AO Rechtsspruch 84, S.1 (3)

leisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung unter diesen Betrag herabgemindert werden würde. Für Komplementäre und Gesellschafter einer oHG bestimmt § 122 HGB, daß der Anspruch auf Gewinnauszahlung nur geltend gemacht werden kann, soweit er nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht. Ferner entfällt nach dieser Vorschrift das Entnahmerecht (soweit es nicht ausgenutzt wird) am Geschäftsjahresende. Das Entnahmerecht muß zumindest gegenüber den Geschäftsführern geltend gemacht worden sein; auf das nächste Geschäftsjahr kann es nicht übertragen werden ¹⁾.

Lebt ein Gesellschafter in Gütergemeinschaft, dann bedeutet dies, daß er zwar einen unmittelbar in das Gesamtgut fallenden Anspruch auf Gewinnauszahlung bis in Höhe des seinem Kapitalanteil zugewachsenen Betrages haben kann, dieser Anspruch erlischt aber falls er ihn nicht fristgerecht geltend macht, "so daß es dann bei der Erhöhung des Kapitalanteils sein Bewenden hat" ²⁾.

Diese Erhöhung des Kapitalanteils durch stehengelassene Gewinne wirkt sich aber auf das Gesamtgut der Gütergemeinschaft bei der Auseinandersetzung aus. Der Anspruch des Gesellschafters auf das ganze Auseinandersetzungsguthaben ³⁾ gehört gemäß § 717 Satz 2 BGB zu den übertragbaren Gegenständen und fällt damit in das Gesamtgut. ⁴⁾

Ist hingegen eine Errungenschaftsgemeinschaft vereinbart, so muß gemäß § 1524 Abs.1 BGB aF zum eingebrachten Gut eines Ehegatten auch der Erwerb gerechnet werden, der aufgrund eines zum eingebrachten Gut gehörenden Rechts erfolgt. Die Beteiligung gehört zum eingebrachten Gut (§ 1522 BGB aF); der Auseinandersetzungsanspruch wird aufgrund der Beteiligung erworben, mithin kann also nur § 1525 Abs.1 BGB aF Anwendung finden. Danach wird das eingebrachte Gut für Rechnung des Gesamtguts in der Weise verwaltet, daß die Nutzungen, die nach den für den Güterstand der Verwaltung und Nutznießung geltenden Vorschriften dem Manne zufallen, zu dem Gesamtgut gehören.

1) vgl. Baumbach-Duden, aaO, § 122 Anm.2) D.

2) Ganßsmüller in FR 1963, 114 (116); ders., Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (4)

3) vgl. § 738 BGB, § 155 Abs.1 HGB

4) vgl. RG. v.7.1.1935, RGZ 146, 282; Fichtelmann in DStR 1967, 599 (601); Ganßsmüller in FR 1963, 114 (116); ders., Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (4)

Gemäß § 1383 BGB aF erwirbt der Ehemann die Nutzungen des eingebrachten Gutes in demselben Umfange wie ein Nießbraucher. Der Nießbrauch an Gewinnanteilen einer Personengesellschaft geht nur soweit, als der Gewinnanteil auch entnahmefähig ist ¹⁾. Somit ist Ganßsmüller ²⁾ zuzustimmen, wenn er ausführt, daß es sich bei der Errungenschaftsgemeinschaft nur noch darum handeln könne, "ob in das Gesamtgut ein Ausgleichs- oder wenigstens Bereicherungsanspruch fällt, soweit ein Anspruch auf Auszahlung eines Gewinnanteils, der den Kapitalanteil vermehrt hat, in das Gesamtgut gefallen, aber wegen nicht fristgerechter Geltendmachung wieder erloschen ist. Soweit Anspruch auf Auszahlung eines solchen Gewinnanteils nicht besteht, geht dieser von vorneherein am Gesamtgut vorbei."

Leben die Ehegatten in Fahrnisgemeinschaft, dann gehört auch die Beteiligung zum eingebrachten Gut. Gemäß § 1550 Abs.2 BFB aF finden auf diese Gütermasse grundsätzlich dieselben Vorschriften Anwendung wie bei der Errungenschaftsgemeinschaft. Nur § 1554 Satz 2 BGB aF durchbricht den in § 1524 Abs.1 BGB aF normierten Zuweisungsgrundsatz und nimmt das anstelle von Gegenständen Erworbene von dem eingebrachten Gut aus, wenn diese Gegenstände nur wegen ihrer rechts geschäftlichen Nichtübertragbarkeit in diese Gütermasse gefallen sind. Somit kann bei der Fahrnisgemeinschaft der gleiche umfassende Auseinandersetzungsanspruch entstehen wie bei der Gütergemeinschaft ³⁾. Entsteht er, dann fällt er auch gemäß den §§ 1549, 11438 BGB aF in das Gesamtgut.

Zusammenfassend läßt sich also feststellen, daß bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts der nichtabgehobene Gewinn die Einlage nicht erhöht; es entsteht vielmehr eine in das Gesamtgut fallende Forderung ⁴⁾. Bei einer Kommanditbeteiligung gilt das gleiche, vorausgesetzt, daß den §§ 167 Abs.2, 169 Abs.1 Satz 2 HGB genügt wird. Der Kapitalanteil und damit das Sondergut von persönlich haftenden Gesellschaftern einer KG oder oHG wird hingegen durch stehengelassene Gewinne vermehrt. Der bei Auflösung einer Gesellschaft fällig werdende und dann in das Gesamtgut fallende Auseinandersetzungsan-

1) Brönner/Rux, aaO, S.104

2) in FR 1963, 114 (116)

3) Ganßsmüller in FR 1963, 114 (116)

4) vgl. Palandt-Gramm, aaO, § 721 Anm.1) und § 733 Anm.1) b) bb)

spruch umfaßt bei vereinbarter Gütergemeinschaft, allgemeiner Gütergemeinschaft und Fahrnisgemeinschaft den gesamten Kapitalanteil, also auch die nichtentnommenen Gewinne.

(c) Die Bedeutung des Auseinandersetzungsguthabens

Da nicht nur der Gewinnanteil oder die Tätigkeitsvergütung zivilrechtlich in der vorstehenden Weise in das Gesamtgut fällt, sondern - wie Ganssmüller ¹⁾ meint - "im wirtschaftlichen Sinne" auch "stets die Beteiligung im vollen Umfange in Gestalt des Auseinandersetzungsanspruchs", fragt es sich, ob nicht entgegen dem Urteil v.7.III 1961 schon deswegen die Beteiligung wirtschaftlich zum Gesamtgut zu rechnen ist.

Gegen diese Argumentation muß zunächst eingewandt werden, daß eine Tätigkeitsvergütung - ob vereinbart oder nicht - einkommensteuerlich niemals von beiden Ehegatten hälftig bezogen werden kann ²⁾, da dem Prinzip der Individualbesteuerung zufolge solche Vergütungen nur dem tätigen Ehegatten zugerechnet werden dürfen ³⁾.

Da die Vermehrung der Kapitalanteile auf stehengebliebenen Gewinnen beruht, kommt somit der Untersuchung der Bedeutung des Auseinandersetzungsguthabens besonderes Gewicht zu.

Fällig wird der Auseinandersetzungsanspruch erst nach Auflösung der Gesellschaft und nach Durchführung ⁴⁾ des Auseinandersetzungsverfahrens zwischen den Gesellschaftern. Wenn man diesen Anspruch als Grundlage für eine Gewinnverteilung heranzieht, muß man also bedenken, daß es sich um einen bedingten Anspruch handelt, dessen Entstehen davon abhängt, daß die Gesellschaft auch tatsächlich aufgelöst wird. Der Zeitpunkt der Beendigung eines Gesellschaftsverhältnisses ist aber nur in den Fällen hinreichend bestimmt, in denen entweder die Gesellschafter den Gesellschaftsvertrag für einen

1) in FR 1963, 114 (117); ders., Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (4)

2) so aber das FG Karlsruhe im Urteil v.16.XII.1960, EFG 1961, 108 (109 f); die Kammer stützt sich auf die nur zum Teil zutreffenden Ausführungen von Schandalik/Osthelder in BB 1960, 321 ff und lehnt die im Gutachten v.18.II.1959 erarbeiteten Grundsätze ohne auf das übrige Schrifttum einzugehen-ab.

3) vgl. S.108 ff; auch Ganssmüller in FR 1963, 114 (118) nimmt die Tätigkeitsvergütung in Übereinstimmung mit dem BFH von der hälftigen Zurechnung aus

4) vgl. hierzu Erman-Schulze-Wenck, aaO, § 730 Anm.1 und 2

bestimmten Zeitraum abgeschlossen haben oder die Beendigung der Gesellschaft bereits eingeleitet worden ist; in den übrigen Fällen läßt sich der Zeitpunkt der Beendigung überhaupt nicht bestimmen¹⁾. Bei keiner Gesellschaft, gleichgültig ob sie auf Dauer oder für einen bestimmten Zeitraum eingegangen wurde, kann man aber von dem gegenwärtigen Vermögenstand auf die Höhe des in der Zukunft liegenden Auseinandersetzungsanspruchs schließen. Ein geschätztes Auseinandersetzungsguthaben wäre praktisch ein sehr unsicherer Maßstab für die Gewinnaufteilung²⁾.

Daneben ergeben sich aber noch dogmatische Bedenken. Für eine Mitunternehmerschaft ist u.a. der Einsatz von gemeinsamen Vermögen notwendig. Wie Fichtelmann³⁾ zutreffend hervorhebt, erfolgt die Gewinnverteilung durch den "Einsatz des gegenwärtigen Vermögens (Kapitals)", während einem künftigen, ungewissen Anspruch keine "wirtschaftliche, tatsächliche Wirkung auf die Gewinnerzielung" zukommt. Mithin kann auf den Auseinandersetzungsanspruch auch kein Gewinnanteil entfallen⁴⁾.

- (d) Liegt eine Treuhänderschaft des Gesellschafter-Ehegatten für das Gesamtgut schon dann vor, wenn das Sondergut fast ausschließlich mit Mitteln des Gesamtguts angesammelt wurde?

Abweichend vom Urteil v.7.III.1961 muß nach der im Urteil v.15.V. 1962 niedergelegten Auffassung des Bundesfinanzhofs dann eine Treuhänderschaft angenommen werden, wenn das eingebrachte Gut bei der Errungenschaftsgemeinschaft⁵⁾ fast ausschließlich mit Mitteln des Gesamtguts angesammelt wurde⁶⁾.

1) so auch Fichtelmann in DStR 1967, 599 (601)

2) Fichtelmann in DStR 1967, 599 (601)

3) in DStR 1967, 599 (601)

4) Zum gleichen Ergebnis kommt auch Ganßsmüller in FR 1963, 114 (117) ders., Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (4), wenn auch mit anderer Begründung. Er rechnet zwar den Auseinandersetzungsanspruch wirtschaftlich zum Gesamtgut, lehnt aber die Gewinnaufteilung aufgrund von "maßgebenden betriebswirtschaftlichen Überlegungen" ab. Aus der Zugehörigkeit zum Gesamtgut könne nur eine angemessene Verzinsung verlangt werden, während der darüberhinaus gehende Gewinn auf der unternehmerischen Tätigkeit beruhe.

5) Dieser Gütermasse entspricht das Sondergut der Gütergemeinschaft

6) vgl. S.133 f

Gesetzlich ist weder der Begriff des Treuhandeigentums noch die Rechtsstellung eines rechtsgeschäftlich bestellten Treuhänders definiert. Das Gesetz regelt lediglich in einigen Fällen (§§ 11 StAnpG 229 Abs.2 LAG) die Rechtsfolgen von Treuhänderschaften. Um den obigen Rechtsspruch des Bundesfinanzhofs auf seine Richtigkeit hin zu untersuchen, ist es somit notwendig, sich auf die von der Rechtslehre, Rechtsprechung und Wirtschaftspraxis entwickelten Grundsätze zu stützen ¹⁾. Danach ist Treuhandeigentum ein Eigentum, das nach außen dem Treuhänder die volle Rechtsstellung eines Eigentümers verleiht, im Innenverhältnis (zum sogenannten Treugeber) jedoch mehr oder weniger starken Beschränkungen unterworfen ist. Der Treuhänder kann also nach außen über das Eigentum und sonstige Rechte oder Forderungen im eigenen Namen als Berechtigter verfügen, macht sich u.U. jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber gegenüber schadensersatzpflichtig, wenn er von den ihm nur fiduziarisch übertragenen Recht einen Gebrauch macht, der dem Vertrag zwischen Treuhänder und dem Treugeber nicht entspricht. Der Treuhänder hat jeweils im Interesse des Treugebers zu handeln. Dementsprechend bestimmt auch die Zurechnungsvorschrift des § 11 Nr.3 StAnpG, daß Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet werden. Wenn sich der Bundesfinanzhof ausdrücklich auf § 11 Nr.3 StAnpG beruft, dann muß seiner Auffassung nach zumindest konkludent eine Treuhandenschaft entstanden sein. In der Entscheidung sind aber keine Anhaltspunkte für eine solche Vereinbarung angeführt ²⁾. Daß der Bundesfinanzhof trotzdem ein Treuhandverhältnis annimmt, ist um so bemerkenswerter, als er sonst in Übereinstimmung mit dem Schrifttum und dem Bundesverfassungsgericht an den Nachweis von Ehegattenverträgen strengere Anforderungen stellt als bei Verträgen zwischen Fremden ³⁾. Allein aus der Erhöhung des Kapitalanteils um die Gewinnanteile, "die in das Gesamtgut fielen", läßt sich kein Treuhandverhältnis konstruieren. Mit Recht weist Ganßsmüller ⁴⁾ darauf hin,

1) Zum Begriff der Treuhänderschaft vgl. Müller/Carsten/Ihle in WP 73, 1869 (1870 ff) m.w.N.

2) so auch Fichtelmann in DStR 1967, 599 (601); Ganßsmüller in FR 1963, 114 (117); ders., Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (5 f)

3) vgl. S.31 FN 8; BFH v.7.VII.1960, BStBl 1960 III 364; Fichtelmann in DStR 1967, 599 (601)

4) in FR 1963, 114 (117) und in Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (5)

daß es "kein Kriterium" gäbe, "an Hand dessen gesagt werden könnte, von wann ab ein solcher Schluß gerechtfertigt sein sollte". Die Beteiligung eines Gesellschafter gewinnt u.a. dadurch an Wert, daß er Gewinnanteile, besondere Vergütungen etc. stehen läßt. Soll nun die Höhe des Zuwachses oder das Verhältnis zum ursprünglichen Wert der Beteiligung maßgeblich sein? Unterstellt man einmal, daß in dem vom Bundesfinanzhof mit Urteil v.15.V.1962 entschiedenen Fall der Gesellschafter-Ehegatte größere Beträge entnimmt oder keine Gesellschaft Verluste erleidet, dann stellt sich das unlösbare Problem, wie die Einkünfte zu verteilen sind, bzw. ob und gegebenenfalls ab wann wieder das Gegenteil gelten soll.

Der Bundesfinanzhof will aber offenbar eine solche "quantitative" Lösung: er verschweigt aber die Abgrenzungskriterien ¹⁾. Im Urteil v.7.III.1961 ²⁾ rechnet er die gesamten Gewinnanteile dem Gesellschafter-Ehegatten allein zu, obwohl die Beteiligung "teilweise auf Gewinne" zurückgeht, "die ihr während der Ehe zugerechnet worden sind". Über den Umfang dieser Gewinne äußert er sich mit keinem Wort, so daß eigentlich der Schluß nahelag, daß der Bundesfinanzhof einen solchen Wertzuwachs gänzlich für irrelevant hielt ³⁾. Das Urteil v.12.VII.1963 ⁴⁾ bestätigt hingegen das Gegenteil. Den Ausführungen des Bundesfinanzhofs muß man entnehmen, daß für ihn nach wie vor die Kapitalentwicklung ausschlaggebend ist, da er nur dann ein Abweichen von dem Grundsatzurteil v.7.III.1961 für geboten hält, wenn "der Anteil des Ehemannes" "in dem Gesamtgut untergegangen" ist. Wie eine Treuhänderschaft zustandekommen soll, bleibt auch hier offen.

Das zuletzt gefällte Urteil v.11.III.1966 ist materiell-rechtlich schwieriger zu deuten ⁵⁾.

Die Ehefrau hatte vorgetragen, sie sei an dem Anteil ihres Mannes unterbeteiligt. Die behauptete Unterbeteiligung kann nach dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht durch eine aus-

1) die gleiche Auffassung vertreten Hoffmann in FR 1962, 408 f und Spahn in FR 1962, 411 (412); für Spahn sind "wirtschaftliche Gedankengänge" (?) ausschlaggebend; für Hoffmann liegt das Problem "in erheblichem Umfange auf tatsächlichem Gebiet"

2) vgl. S.132 f

3) so auch Ganssmüller, Anm.-StRK AO § 215 Rechtspruch 84, S.1 (5), der hierin den Widerspruch zwischen den Urteilen v.7.III.1961 und v.15.V.1962 sieht; so auch Bieler in NWB Fach3 S.2639 (2641)

4) vgl. S.135

5) vgl. S.135 ff

drückliche Vereinbarung zustande gekommen sein. Hierfür sind weder Anhaltspunkte ersichtlich, noch enthält das Urteil tatsächliche Feststellungen, die eine solche Annahme rechtfertigen könnten. Vielmehr muß davon ausgegangen werden, daß die behauptete Unterbeteiligung nach den Intentionen der Ehegatten aufgrund der Gütergemeinschaft entstanden ist.¹⁾ Hierfür spricht auch, daß die Steuerpflichtigen sich nicht auf eine Gewinnverteilungsabrede berufen, sondern auf die Gewinnverteilungsgrundsätze des Gutachtens v.18.II.1959. Der Bundesfinanzhof hat nicht entschieden, ob kraft Gütergemeinschaft eine Unterbeteiligung entsteht; er hat die Sache an die Vorinstanz zurückverwiesen. Nach den Grundsätzen des Urteils v.7.III.1961 hätte aber dieser Aufteilungsantrag abgewiesen werden müssen, da es danach gar nicht zu einer Aufteilung der Einkünfte kommen könnte: die Gewinnanteile aus der KG sind Einkünfte aus dem Sondergut, mithin wären sie dem Ehemann allein zuzurechnen. Kann man nach diesem Urteil eine Änderung in der Rechtsprechung erwarten? Gibt es eine Begründung für eine Treuhandschaft des beteiligten Ehegatten für das Gesamtgut?

- (e) Liegt eine Treuhänderschaft des Gesellschafter-Ehegatten für das Gesamtgut vor, weil das Sondergut für Rechnung des Gesamtguts verwaltet wird?

Für die Errungenschaftsgemeinschaft, die Fahrnisgemeinschaft und die allgemeine Gütergemeinschaft bestimmt das Gesetz, daß zum Sondergut bzw. eingebrachten Gut gehörende Beteiligungen eines Ehegatten für Rechnung des Gesamtguts verwaltet werden²⁾. In der Gütergemeinschaft verwaltet jeder Ehegatte sein Sondergut selbständig und für Rechnung des Gesamtguts (§ 1417 Abs.3 BGB). Gemäß Art.8 I Nr.6 GleichberG gilt § 1417 BGB nunmehr auch für die allgemeine Gütergemeinschaft, während für Ehegatten, die zur Zeit des Inkrafttretens des Gleichberechtigungsgesetzes im vertraglichen Güterstand der Errungenschaft- oder

1) so auch Fichtelmann in DStR 1967, 599 (602); Ganßsmüller, Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (7); Paulick, Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.9 f

2) vgl. §§ 1525, 1383, 1439, 1550 Abs.2 BGB aF; dabei sind aber die Einschränkungen zu beachten, die sich aus der Verweisung auf das Nießbrauchrecht ergeben; ferner, daß die Verwaltung einer Beteiligung der Ehefrau durch deren Ehemann erfolgt

Fahrnisgemeinschaft lebten, die Vorschriften maßgebend bleiben, die vor dem 1.IV.1953 für diese Güterstände gegolten haben (Art.8 I Nr.7 GleichberG). § 1525 BGB aF entspricht aber inhaltlich voll dem § 1417 Abs.3 Satz 2 BGB ¹⁾.

Fraglich ist nun, ob aus der gesetzlich vorgeschriebenen Verwaltung des Sonderguts für Rechnung des Gesamtguts und insbesondere daraus, daß der jährlich anfallende entnahmefähige Gewinn in das Gesamtgut fällt, auf eine Unterbeteiligung und damit auf ein Treuhandverhältnis geschlossen werden muß.

Hierzu äußerte sich - soweit ersichtlich - zuerst die Oberfinanzdirektion Münster am 15.XII.1959 ²⁾. Nach ihrer Auffassung sind Einkünfte aus dem Sondergut nicht auf die Ehegatten aufzuteilen. Daß das Sondergut für Rechnung des Gesamtguts verwaltet werde und die Nutzungen des Sonderguts - soweit sie rechtsgeschäftlich übertragbar seien - dem Gesamtgut zufließen, sei unerheblich; es handle sich um eine einkommensteuerlich unbeachtliche Verwendung von erzielttem Einkommen.

Mit dem gleichen Argument hatte schon vorher der VI.Senat in seinem Gutachten v.18.II.1959 die unmittelbaren Auswirkungen der Gütergemeinschaft abgelehnt ³⁾. Ob diese Begründung u.a. auch für die Urteile des Bundesfinanzhofs v.7.III.1961, v.15.V.1962 und v.12.VII.1963 tragend war, läßt sich nur vermuten, da er sich jeweils ausdrücklich auf das Gutachten stützt ⁴⁾. Kritiklose Zustimmung hat dieses Argument bei Fichtelmann ⁵⁾, Littmann ⁶⁾ und im Urteil v.16.XI.1965 des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz ⁷⁾ gefunden.

Gegen diese Auffassung bestehen aber Bedenken. Eine Einkommensverwendung liegt immer dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger über Einkünfte im einzelnen verfügt. So ist seit jeher anerkannt, daß die Zession künftiger Einkünfte etwa aus einem Mietverhältnis oder aus

1) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1417 Anm.2.

2) - S 2123 - in FR 1960, 79

3) vgl. S.98

4) gleiche Ansicht: Fichtelmann in DStR 1967, 599 (600); zweifelnd: Ganssmüller in FR 1963, 114 (117); ders., Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (5)

5) in DStR 1967, 599 (600)

6) Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 9

7) EFG 1966, 122

einem bestehenden Arbeitsverhältnis als vorweggenommene Einkommensverwendung zu werten ist. Der Zessionar bezieht weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch aus Vermietung und Verpachtung, wenn er die abgetretene Forderung geltend macht, der Zedent hingegen wird so behandelt, als hätte er die Einkünfte bezogen ¹⁾. Anders liegen die Verhältnisse bei vereinbarter Gütergemeinschaft. Hier folgt das rechtliche Schicksal sowohl bestimmter als auch - hinsichtlich der Entstehung - überhaupt nicht vorhersehbarer Einkünfte allein aus dem Abschluß des Ehevertrages. Eine Abtretung oder eine Vorwegverfügung über Einkünfte setzt zivilrechtlich zumindest ihre Bestimmbarkeit voraus ²⁾. Den Abschluß eines Gütergemeinschaftsvertrages kann man aber höchstens als Verfügung über eine Einkunftsquelle qualifizieren, und auch nur dann, wenn tatsächlich bestimmte, aus Vermögensbesitz resultierende Einkünfte bezogen werden ³⁾. Einkünfte, von denen weder die Herkunft noch die Höhe oder der Tag der Entstehung, ja nicht einmal der Bezieher selbst vorhersehbar ist, müssen steuerlich irrelevant sein. Dies zeigt auch deutlich § 7 Abs.1 Nr.4 des offiziellen Entwurfs des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes der Bundesregierung, der in Abweichung von der bisherigen Rechtslage die Bereicherung, die ein Ehegatte bei Vereinbarung der Gütergemeinschaft erfährt, als Schenkung unter Lebenden wertet ⁴⁾. Diese Vorschrift fingiert also einen Vermögenszuwachs bei dem weniger reichen Ehegatten und knüpft daran eine Steuerpflicht, obwohl das gesamte Vermögen mit Ausnahme des Sonder- und Vorbehaltsgutes der gesamthänderischen Bindung unterliegt, mithin weder für ihn noch für den anderen Ehegatten disponibel ist. Daraus muß man aber schließen, daß aus der Perspektive des Steuerrechts sich der vermögende Ehegatte u.U. der Hälfte seines Vermögens begibt. Damit liegt für die Zuweisung von Wirtschaftsgütern und von Gegenständen, die zum Privatvermögen gehören, zwingend eine beachtliche Verfügung vor, die nicht via Einkommensteuerrecht wieder ne-

1) vgl. statt aller: Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 95 a

2) vgl. S.99

3) Beruhen sie auf einer Tätigkeit des Beziehers, dann können sie gemäß dem Prinzip der Individualbesteuerung unabhängig von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung auch nur dem bisherigen Verdienster zugerechnet werden; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3 sehen offenbar immer nur eine Verfügung über eine Einkunftsquelle

4) abgedruckt bei Brönner/Rux, aaO, S.159; vgl. auch S.100

giert werden kann.

Geenausowenig kann man dem Urteil des FG Stuttgart v.22.III.1960 ¹⁾ folgen, das einfach aus der Nichtübertragbarkeit einer Beteiligung an einer Personengesellschaft folgert, daß durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft der eine Ehegatte keine Beteiligung an den Einkünften des anderen Ehegatten aus der Personengesellschaft erwerben. Es bedarf vielmehr einer eingehenden Untersuchung, ob die Verwaltung der Beteiligung für Rechnung des Gesamtgutes wie eine Unterbeteiligung wirkt, und ob gegebenenfalls die Annahme eines Treuhandverhältnisses geboten ist.

Ganssmüller ²⁾ schließt daraus, daß alle wertmäßigen Veränderungen des Sonderguts für Rechnung des beiden Ehegatten gesamthänderisch zustehenden Gesamtguts gehen, auf eine Unterbeteiligung, die der Bundesfinanzhof seit jeher als Treuhandverhältnis behandle. Diese Betrachtung ist insofern richtig, als dem Gesamtgut nicht nur die Nutzungen des Sonderguts zufallen, es hat "auch dessen laufende Lasten zu tragen" ³⁾. Fraglich ist, ob dies für eine Unterbeteiligung ausreicht, d.h. ob damit der Unterbeteiligte uneingeschränkt an dem Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten partizipiert ⁴⁾. Da es hier lediglich darum geht, ob allein durch die Vereinbarung der Gütergemeinschaft eine Unterbeteiligung entsteht, muß auf die Vorschriften des Familienrechts zurückgegriffen werden.

Gemäß § 1429 BGB sind primär die Einkünfte, die in das Gesamtgut fallen, für den Unterhalt der Familie zu verwenden. Das bedeutet, daß der Ehegatte, der kein Sondergut hat, stets verlangen kann, daß die in das Gesamtgut fließenden Einkünfte aus dem Sondergut auch ihrem vom Gesetz bestimmten Zweck zugeführt werden. Wenn der Ehegatte dies nicht verlangt, und der andere die Gewinne in seinem Betriebsvermögen beläßt, sie also für sich verwendet, so erleidet er - wie Fichtelmann ⁵⁾ zutreffend hervorhebt - keinen Rechtsverlust, da er selbst dann keinen umfassenderen Anspruch gegen seinen Ehepartner erworben hätte, falls dieser den Gewinn nicht im Sondergut,

1) EFG 1960, 411; zustimmend, jedoch auch ohne Begründung: Grieger in BB 1962, 868 (869); Spahn in FR 1962, 411 (412)

2) in FR 1963, 114 (118) und Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (5 f)

3) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1417 Anm.4

4) vgl. S.119

5) in DStR 1967, 599 (601)

sondern im Gesamtgut belassen hätte: § 1419 Abs.1 BGB bestimmt, daß ein Ehegatte weder über seinen Anteil am Gesamtgut noch an den einzelnen Gegenständen, die zum Gesamtgut gehören, verfügen kann; ferner ist er auch nicht berechtigt, Teilung zu verlangen. Der andere Ehegatte ist allein Inhaber bzw. Eigentümer der zu seinem Sondergut gehörenden Gegenstände; er verwaltet sie selbständig; sein Ehegatte hat kein Recht an der Verwaltung mitzuwirken oder Einspruch zu erheben ¹⁾. Verwendet der Ehegatte Mittel des Gesamtguts für sein Sondergut, dann ändert sich an seiner Position nichts: er bleibt alleiniger Eigentümer. Das Gesetz gebietet nur einen schuldrechtlichen Ausgleich in den Fällen, in denen ein Ehegatte Mittel des Gesamtguts für sein Sondergut (oder Vorbehaltsgut) verwendet. Dabei differenziert es lediglich hinsichtlich des *modus procedendi*: Ist der verwendende Ehegatte gleichzeitig auch Verwalter des Gesamtguts, dann muß er den Wert des Verwendeten zum Gesamtgut ersetzen (§ 1445 Abs.1 BGB); seine Schuld wird aber erst nach der Beendigung der Gütergemeinschaft fällig (§ 1446 Abs.1 1. Halbsatz BGB) ²⁾. Obliegt hingegen dem Ehegatten nicht die Verwaltung des Gesamtguts, dann muß er gemäß § 1446 Abs.2 BGB zwar auch erst nach Beendigung der Gütergemeinschaft leisten, er ist aber gehalten, die Schuld schon vorher zu begleichen, soweit sein Vorbehaltsgut und sein Sondergut hierzu ausreichen. Aufgrund dieser Rechtslage hat der Ehegatte, der über kein Sondergut verfügt, auf die Gewinne einer Beteiligung an einer Personengesellschaft keinen Anspruch in dem Sinne, daß ihm ein bestimmter Teil gehört bzw. zukommt. Er kann nur verlangen, daß die Geldmittel, die zum Unterhalt der Familie erforderlich sind, auch dementsprechend verwendet werden. Beläßt der andere Ehegatte Ausschüttungen, die in das Gesamtgut gefallen sind, in seinem Betriebsvermögen, dann erwirbt er nur einen schuldrechtlichen, bedingten Anspruch, partizipiert aber nie "auf der Ebene des Eigentum" ³⁾. Eine Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil ist zwar auch bei Gütergemeinschaft möglich, da die Unterbeteiligung aus den

1) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1417 Anm.4

2) die §§ 1439, 1541 BGB aF enthalten inhaltlich die gleiche Regelung

3) Fichtelmann in DStR 1967, 599 (601); zustimmend: Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 9 a

gleichen Gründen zum Sondergut des unterbeteiligten Ehegatten gehört wie die Beteiligung selbst zum Sondergut des hauptbeteiligten Ehegatten ¹⁾, aber allein durch den Ehevertrag entsteht steuerlich keine Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen, die den Gesellschafter-Ehegatten in der Weise bindet, daß "die Rechte aus dem Eigentum im Innenverhältnis nicht" ihm als "dem Treuhänder, sondern dem anderen Ehegatten als "Treugeber zustehen" ²⁾. Wirtschaftlich gehört kein Teil der stehengelassenen Gewinne zum Vermögen des anderen Ehegatten. Ein Aussonderungsrecht bei Konkurs kann er auch nicht geltend machen ³⁾. Während des Bestehens der Gütergemeinschaft ist der Gesellschafter-Ehegatte unter Ausschluß des anderen Ehegatten und unabhängig von der Höhe der aus dem Gesamtgut stammenden Mittel berechtigt, nach Belieben mit seinem Sondergut zu verfahren. Für die Anerkennung einer Unterbeteiligung wäre es zwar kein Hindernis, daß eine Beteiligung am laufenden Gewinn fehlt, aber das entscheidende Merkmal, das einen Mitunternehmer vom bloßen Gläubiger respektive typischen stillen Gesellschafter unterscheidet, nämlich der Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben ⁴⁾, liegt nicht vor. Dem anderen Ehegatten steht bei seinem Ausscheiden kein "Anteil an den Anlagewerten und den etwaigen besonderen Geschäftswerten gemäß der Höhe seiner Einlage" zu ⁵⁾. Wird die Gesellschaft liquidiert, dann fällt der ganze Erlös aus dem Anteil in das Gesamtgut; der Wert der Vermehrung des Kapitalanteils durch stehengebliebene Gewinne ist irrelevant ⁶⁾. Nach dem Willen des Gesetzgebers bleibt alles übertragbare Vermögen mit Ausnahme des Vorbehaltsguts in gesamthänderischer Bindung. Bei Auflösung des "Unterbeteiligungsverhältnisses" selbst durch Aufhebung der Gütergemeinschaft besteht nur ein schuldrechtlicher Anspruch zum Gesamtgut gegen den Gesellschafter-Ehegatten, dessen Leistung dann, wie alles übrige im Gesamtgut befindliche Vermögen, auf beide Ehegatten aufgeteilt wird (§ 1476 Abs.1 BGB). Die

1) vgl. Ganssmüller, Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.1 (7)

2) so RFH v.25.II.1943, RStB1 1943 257

3) Erman-Böhle-Stamschräder, aaO, vor § 164 Anm.2. b)

4) so die ständige Rechtsprechung: vgl. RFH v.1.V.1929, RStB1 1929 427; v.15.I.1936, RStB1 1936 554 (555); BFH v.30.X.1958, BStB1 1959 III 249 (250); v.19.I.1960, BStB1 1960 III 229; v.20.III.1962, BStB1 1962 III 337; v.4.IV.1968, BStB1 1968 II 669 (670); vgl. auch S.119

5) so schon RFH v.1.V.1929, RStB1 1929 427

6) vgl. S.141 f

§§ 1445 Abs.1, 1446 BGB bezwecken, daß die "Ansprüche der Ehegatten gegeneinander" "im allgemeinen bis zur Beendigung der Gütergemeinschaft ruhen" sollen ¹⁾. Erst dann müssen die Interessen jedes einzelnen Ehegatten sichergestellt werden. Da durch diesen lediglich schuldrechtlichen, bedingten Anspruch der andere Ehegatte vor Nachteilen bewahrt wird, besteht kein Grund, über diese Regelung hinaus ein Gesellschaftsverhältnis zwischen den Ehegatten anzunehmen, das offenbar auch der Gesetzgeber nicht gewollt hat. Einkommensteuerlich reichen die familienrechtlichen Vorschriften in keinem Falle für die Annahme einer Unterbeteiligung aus. Dies beweist auch die Synopse von Fichtelmann ²⁾: Im Urteil v.20.XII.1952 habe der Bundesgerichtshof ³⁾ abweichend von den güterrechtlichen Bestimmungen das Bestehen einer faktischen Innengesellschaft für den Fall anerkannt, daß die Ehefrau im Geschäft des Ehemannes langjährig mitgearbeitet und damit zu einem wesentlichen Teil zum Vermögenszuwachs beigetragen habe. Nur mit Hilfe dieser Konstruktion könne nach einer Ehescheidung eine gerechte, d.h. dem Grundsatz der Gleichberechtigung entsprechende, Vermögensverteilung vorgenommen werden, falls die Ehegatten im Güterstand der Verwaltung und Nutznießung gelebt haben ⁴⁾ und die Mitarbeit der Ehefrau über den Rahmen des § 1356 Abs.2 BGB hinausgegangen sei. Der Bundesfinanzhof habe es aber zurecht in seiner Entscheidung v.26.VIII.1958 ⁵⁾ abgelehnt, daraus auch für die Zeit während des Bestehens der Ehe Folgerungen für die steuerliche Zurechnung der Einkünfte zu ziehen, da es sich lediglich um einen Vorgang handle, der in der Vermögensebene spiele. Wenn schon eine für das bürgerliche Recht bestehende faktische Innengesellschaft zu keiner steuerlichen Auswirkung führe, dann bestehe noch weniger Veranlassung zu Anerkennung eines derartigen Rechtsverhältnisses (um nichts anderes handle es sich bei dem angenommenen Treuhandverhältnis), wenn es im klaren Widerspruch zur güterrechtlichen Regelung stehe.

1) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1446 Anm.2.

2) in DStR 1967, 599 (601 f)

3) BGHZ 8, 249

4) das gleiche gilt für Eheleute, die im Güterstand der Gütertrennung leben; vgl. Siebert in StbJb 1958/59 S.209 (228 f)

5) BStBl 1958 III 445

(f) Ist eine Beteiligung an einer Personengesellschaft als Gesamtvermögen möglich?

Von den meisten Vertretern des steuerrechtlichen Schrifttums ¹⁾, vom Finanzgericht Stuttgart im Urteil v.22.III.1960 ²⁾ und vom Finanzgericht Nürnberg im Urteil v.14.III.1963 ³⁾ wird diese Frage bejaht, mit der Folge, daß die Gewinne dann auch auf beide Ehegatten aufzuteilen sind. Der Bundesfinanzhof ließ sie im Urteil v.15.V.1962 ⁴⁾ als "zweifelhaft" offen, was Ganssmüller ⁵⁾ zurecht gerügt hat, da es sich hier "um die Äußerung einer Rechtsansicht" gehandelt habe, den Steuergerichten aber die Entscheidung aller "erheblichen Vorfragen" obliege, gleichgültig zu welchem Rechtsgebiet sie gehören. Der Bundesfinanzhof hätte zunächst klären müssen, ob die Gesellschaftsanteile in das Gesamtgut gefallen sind oder nicht, bevor er "seine Entscheidung auf den speziellen Grund der Annahme eines Treuhandverhältnisses" hätte stützen dürfen. Auf die das Treuhandverhältnis tragenden Umstände wäre es nur bei Verneinung der "Vorfrage" angekommen.

Unbestritten sind - von einigen Ausnahmen abgesehen - die §§ 705 ff BGB abänderbar. Auch die Bestimmung des § 717 BGB ist dispositiver Natur ⁶⁾. Da diese Vorschriften gemäß den §§ 105 Abs.2, 161 Abs.2 HGB auch auf die OHG und KG anwendbar sind, kann die Übertragbarkeit von Anteilen entweder bereits im Gesellschaftsvertrag vereinbart worden sein oder durch Zustimmung aller Gesellschafter erfolgen ⁷⁾.

Fraglich aber ist, ob ein solcher übertragbarer Gesellschaftsanteil auch auf das Gesamtgut übertragen werden kann. Hiergegen erheben

1) Grieger in BB 1962, 868 f; Hoffmann in FR 1962, 408; Paulick, Anm.-StRK AO § 215 Rechtsspruch 84, S.9 (10); wohl auch Spahn in FR 1962, 411 (412)

2) EFG 1960, 411

3) EFG 1963, 408 (409)

4) vgl. S.133 f

5) in FR 1963, 114 (118 f)

6) vgl. Erman-Schulze-Wenck, aaO, § 717 Anm.3; Palandt-Gramm, aaO, § 705 Anm.8)

7) Baumbach-Duden, aaO, § 105 Anm.5); Fichtelmann in DStR 1967, 599 (600)

sich deshalb Bedenken, weil eine Gesamthand wie die Gütergemeinschaft oder die Erbengemeinschaft nicht Trägerin von Rechten und Pflichten und damit auch nicht Gesellschafterin sein kann ¹⁾. Der Bundesgerichtshof hat aber in Übereinstimmung mit dem Schrifttum ²⁾ in seinem Urteil v.28.XI.1956 ³⁾ wegen dieser Nichtübertragbarkeit der Anteile eine Sondernachfolge außerhalb der Erbengemeinschaft (§§ 2032 ff BGB) angenommen, wonach bei Vererbung von Gesellschaftsanteilen auf mehrere Erben, von denen alle oder nur einige als Gesellschafter vorgesehen sind, jeder Erbe, der als Gesellschafter berufen ist, auch unmittelbar Gesellschafter wird. Diese Grundsätze lassen sich aber wegen der Wesensverschiedenheit von Erbengemeinschaft und Gütergemeinschaft nicht auf die Rechtsverhältnisse des Gesamtguts übertragen. Für die Erbengemeinschaft bestimmt § 2042 Abs.1 BGB, daß jeder Miterbe jederzeit die Auseinandersetzung verlangen kann. Diese Vorschrift trägt der Besonderheit der Erbengemeinschaft Rechnung: da sie nicht auf dem Willensentschluß der Erben beruht, sondern nur durch den Erbfall entsteht, ist sie nicht als "Gemeinschaft auf Dauer" konzipiert, vielmehr erreicht sie "ihren Zweck schon dadurch, daß sie das Vermögen zur Befriedigung der Nachlaßgläubiger und zum besten Nutzen der Miterben erhält" ⁴⁾. Anders die Gütergemeinschaft: sie kommt durch einen Vertrag der Ehegatten zustande und ihr Ziel ist gerade die Schaffung eines gemeinschaftlichen Vermögens. Sie wird auf Dauer vereinbart. Mit dem Wesen der Gütergemeinschaft wäre es unvereinbar, "an Stelle eines nicht begründbaren Gesamtgutes ein Teileigentum der Ehegatten zu schaffen" ⁵⁾. Daß ein Gesellschafter-Ehegatte zivilrechtlich einen Teil seines Gesellschaftsanteils an seinen Ehegatten zedieren kann, steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Der abgetretene Anteil am Gesellschaftsvermögen wird bei dem erwerbenden Ehegatten zu

1) vgl. Baumbach-Duden, aaO, § 105 Anm.1) D. und § 161 Anm.2) A.; Fichtelmann in DStR 1967, 599 (600) führt aus, daß im Gegensatz zur Gütergemeinschaft und Erbengemeinschaft eine oHG und KG sowohl persönlich haftende Gesellschafterinnen als auch Kommanditistinnen sein können; diese Ansicht ist sehr bestritten und wohl zu verneinen, vgl. Baumbach-Duden, aaO, § 105 Anm.1) C.; Ganssmüller in FR 1963, 114 (118)

2) vgl. Baumbach-Duden, aaO, § 139 Anm.2) A.; Erman-Bartholomeyczik aaO, vor § 2032 Anm.3. b); Siebert in BB 1957, 18 ff

3) BGHZ 22, 186

4) Erman-Bartholomeyczik, aaO, vor § 2032 Anm.2. b)

5) Fichtelmann in DStR 1967, 599 (600)

dessen Sondergut, da er wiederum nicht auf das Gesamtgut übertragbar ist ¹⁾.

Somit kann die Übertragbarkeit von Gesellschaftsanteilen auf das Gesamtgut keine Auswirkungen haben.

- (g) Wem sind die Gewinne zuzurechnen, falls das gemeinschaftliche Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft eingebracht wird, an der der andere Ehegatte nicht beteiligt ist?

Die Frage, wem die Gewinne zuzurechnen sind, falls das gemeinschaftliche Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft eingebracht wird, an der der andere Ehegatte nicht beteiligt ist, hatte das Finanzgericht Nürnberg im Urteil v.14.III.1960 ²⁾ zu entscheiden. Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zugrunde:

Ein in Gütergemeinschaft lebendes Ehepaar betrieb eine Metzgerei. Der Ehemann trat nach außen hin als Inhaber auf, beide Ehegatten arbeiteten aber gleichwertig mit. Da der Betrieb zum Gesamtgut gehörte, hatte das Finanzamt die Gewinne solange beiden Ehegatten je zur Hälfte zugerechnet bis der Ehemann den Sohn in die Metzgerei aufnahm und sie mit ihm zusammen als Gesellschaft bürgerlichen Rechts fortführte. Die Ehefrau arbeitete nach wie vor in der Metzgerei mit.

Übereinstimmend mit dem Gutachten v.18.II.1959 ging die Kammer von dem Grundsatz aus, daß gewerbliche Gewinne, die mit einem zum Gesamtgut gehörenden Betriebsvermögen erzielt werden, beiden Ehegatten unter Berücksichtigung der Kapitalbeteiligung und der Intensität und des Umfangs der unternehmerischen Leistung zugerechnet werden müssen. Daran ändere sich nichts, falls ein Ehegatte das im Gesamtgut befindliche Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft einbringe, an der der andere Ehegatte nicht beteiligt sei ³⁾. Es müsse beachtet werden, daß die nunmehr im Sondergut befindliche Beteiligung mit Mitteln des Gesamtguts erworben worden sei und auch für Rechnung des Gesamtguts verwaltet werde; mithin müsse man davon ausgehen, "daß der Ehemann hinsichtlich der Beteiligung ledig-

1) Fichtelmann in DStR 1967, 599 (600)

2) EFG 1963, 408 f

3) zustimmend Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 a Anm.2 b) (5)

lich als Treuhänder für das Gesamtgut tätig" werde.

Zutreffend ist zunächst die Feststellung, daß zwischen den Ehegatten eine Mitunternehmerschaft bestanden hat, da sich der Einzelbetrieb im Gesamtgut befand und beide Ehegatten gleichwertig mitarbeiteten.¹⁾ Nach Auffassung des Finanzgerichts "wandelte" sich diese Mitunternehmerschaft in eine auch als Mitunternehmerschaft zu deutende Unterbeteiligung an der als Personengesellschaft fortgeführten Metzgerei, ohne daß sich an der Zurechnung etwas ändern würde.

Da eine Unterbeteiligung sich dogmatisch nicht damit begründen läßt, daß das Sondergut für Rechnung des Gesamtguts verwaltet wird²⁾, muß für eine hälftige Zurechnung eine andere Begründung gefunden werden. Hierbei kommt der auch vom Finanzgericht Nürnberg hervorgehobenen Tatsache besonderes Gewicht zu, daß den Eheleuten die Metzgerei gesamthänderisch zustand, und daß sich trotz Gründung einer Personengesellschaft an ihrer Mitunternehmerschaft nichts ändern sollte³⁾. Der Eintritt des Sohnes in die elterliche Metzgerei vollzog sich zivilrechtlich in der Weise, daß der bis dahin kraft Gütergemeinschaft gesamthänderisch gebundene Betrieb durch den Inhaber (Ehemann) in die neue von ihm und seinem Sohn gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingebracht wurde⁴⁾. Das bisher den Ehegatten gemeinschaftlich zustehende Geschäftsvermögen wurde dadurch gesamthänderisch gebundenes Gesellschaftsvermögen (§§ 718, 719 BGB) des Mannes und seines Sohnes unter Ausschluß der Ehefrau, da die Gesellschaftsanteile wegen § 717 Satz 1 BGB nicht übertragbar sind. Ob eine solche Rechtsfolge überhaupt möglich ist, wird von dem Finanzgericht⁵⁾ unter Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs v. 11. I. 1962⁶⁾ angezweifelt. Dort wird in Übereinstimmung mit dem privatrechtlichen Schrifttum⁷⁾ festgestellt, daß Gesamtgut nicht durch eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung in Sondergut umgewandelt

1) vgl. S. 121 ff

2) vgl. S. 148 ff

3) EFG 1963, 408 (409)

4) vgl. Baumbach-Duden, aaO, § 28 Anm. A.

5) EFG 1963, 408 (409)

6) BStBl 1962 III 150 (151)

7) vgl. statt aller: Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1417 Anm. 3.; Palandt-Lauterbach, aaO, § 1417 Anm. 1); RGRK, 10. und 11. Auflage, § 1417 Anm. 6

werden kann. Der Betrieb wird hier aber nicht durch einen Vertrag dem Gesamtgut entzogen, seine Zuweisung zum Sondergut beruht lediglich auf einem rechtstechnischen Grund, nämlich der mangelnden Übertragbarkeit der Anteile. Eine solche Einbringung eines Anteils in das Sondergut eines Ehegatten aus Mitteln des Gesamtguts wird als zulässige Umwandlung angesehen.¹⁾

Etwas problematisch ist in unserem Fall der Schutz der Ehefrau. Unabhängig davon, welcher Ehegatte das Gesamtgut verwaltet, bestimmen die §§ 1431, 1456 BGB, daß die Einwilligung zum Betrieb des selbständigen Erwerbsgeschäftes nur die Zustimmung zu solchen Rechtsgeschäften oder Rechtsstreitigkeiten umfaßt, die der Geschäftsbetrieb mit sich bringt. Damit ist die Veräußerung oder Auflösung des Erwerbsgeschäftes unstreitig nicht gedeckt²⁾. Nun wird der Betrieb hier weder aufgelöst noch veräußert, er würde aber ohne Gegenleistung dem Gesamtgut entzogen, und zwar nicht aufgrund einer Verfügung, was unter den Voraussetzungen der §§ 1422 ff BGB bzw. §§ 1450 ff BGB auch möglich wäre, sondern kraft Gesetzes. Ob man diesen Fall einer Auflösung oder Veräußerung gleichstellen kann, ist sehr fraglich, braucht aber nicht entschieden zu werden, da die Ehefrau der Aufnahme ihres Sohnes zugestimmt hat. Freilich darf man darin noch keinen Verzicht seitens der Ehefrau auf ihre Vermögensposition sehen. Entscheidend ist, daß die Ehegatten von einer Fortsetzung ihrer Mitunternehmerschaft ausgegangen sind. Wirtschaftlich beabsichtigten sie lediglich eine Veränderung im Außenverhältnis: der Ehemann sollte nicht mehr allein, sondern zusammen mit seinem Sohn als Inhaber auftreten; die Ehefrau hingegen sollte nach wie vor in gleichem Umfang mitarbeiten, aber keinen Rechtsverlust erleiden. Ihre Mitunternehmerstellung während der Zugehörigkeit der Metzgerei zum Gesamtgut war nach außen nicht erkennbar, da der Ehemann allein als Inhaber aufgetreten ist. Da ihr eine ähnliche Rechtsposition offenbar auch für die Zukunft zugedacht war, könnte ein anzuerkennendes, stillschweigend vereinbartes Unterbeteiligungsverhältnis am Anteil

1) vgl. RGRK, 10. und 11. Aufl., § 1417 Anm.17

2) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1431 Anm.5.; Palandt-Lauterbach, aaO, § 1431 Anm.3); RGRK, 10. und 11. Aufl., § 1431 Anm.12

ihres Ehemannes vorliegen.

Diese Lösung hat nicht nur den Vorzug, daß sie dogmatisch begründbar ist, sie wird auch den Interessen der Beteiligten gerecht. Die Ehefrau kann genausowenig über ihren "Anteil" verfügen wie vorher (§ 1419 Abs.1 BGB), da sie nunmehr nur über ein Innenverhältnis ohne gemeinschaftliches Vermögen beteiligt ist. Ihr Anspruch auf den erwirtschafteten Gewinn beschränkt sich - mangels Vereinbarung - auf § 1420 BGB. Am Veräußerungs- und Liquidationserlös partizipiert sie ebenfalls zur Hälfte ¹⁾. Mithin haben schon seit der Vereinbarung der Gütergemeinschaft "rechtliche und tatsächliche Beziehungen" gleicher "Art zwischen den Ehegatten bestanden" ²⁾, so daß in diesem Falle ausnahmsweise ein stillschweigend abgeschlossenes Gesellschaftsverhältnis von dem Zeitpunkt der Aufnahme des Sohnes ab anerkannt werden kann.

(3) Schlußbemerkung

Zusammenfassend läßt sich feststellen, daß das Urteil v.7.III. 1961 ³⁾ den richtigen Weg weist. Die Annahme einer Treuhandschaft des beteiligten Ehegatten für das Gesamtgut kann nicht aus den güterrechtlichen Vorschriften abgeleitet werden. Dies gilt auch für den Fall, daß die im Sondergut befindlichen Anteile fast ausschließlich mit Mitteln des Gesamtguts erworben worden sind. Eine Beteiligung an einer Personengesellschaft bleibt immer im Eigentum und damit im Sondergut des Gesellschafter-Ehegatten und wird auch dann nicht Gesamtgut, wenn die Rechte aus der Beteiligung übertragbar sind. Einkommensteuerlich sind die Gewinne immer dem Ehegatten allein zuzurechnen, der Gesellschafter ist. Ein konkludent abgeschlossener Unterbeteiligungsvertrag ist nur dann anzunehmen, wenn ein im Gesamtgut befindlicher Betrieb durch Aufnahme eines weiteren Gesellschafters zum Sondergut eines Ehegatten wird, beide Ehegatten aber weiterhin Mitunternehmer bleiben wollen

1) vgl. S.119

2) Siebert in StbJb 1958/59 S.209 (233); vgl. auch Lenski in BB 1957, 1236 (1242)

3) BStBl 1961 III 253

b) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG), die durch den Einsatz von im Gesamtgut befindlichen Vermögen und durch die persönliche Arbeitsleistung beider Ehegatten erzielt werden, sind in der Regel gleichmäßig zwischen den Ehegatten aufzuteilen. Die Einkunftserzielung beruht auf dem Einsatz von Betriebsvermögen, das beiden Ehegatten gesamthänderisch zusteht. Die Wertigkeit der Arbeitsleistung richtet sich nicht danach, daß die Ehegatten die gleiche Arbeit verrichten, sondern daß "jeder in seinem Bereich" seinen "Arbeitsbeitrag für den Betrieb leistet", damit die Einkünfte zur Entstehung kommen ¹⁾. Dieser Auffassung des VI.Senats ist zuzustimmen, da sonst unüberwindliche praktische Probleme hinsichtlich der Bewertung auftreten würden.

Etwas anderes muß freilich dann gelten, falls nur ein Ehegatte im Betrieb tätig ist, oder wenn ein Teil des Betriebes nicht zum Gesamtgut gehört. In diesen Fällen müssen die Einkünfte durch Schätzung aufgeteilt werden. Als Bewertungsmaßstab für die Aufteilung der Gewinne bieten sich die im Wirtschaftsleben üblichen Gewinnverteilungsmethoden zwischen Fremden entsprechend dem Einsatz und Arbeitsleistung an ²⁾.

Eine hälftige bzw. anteilige Zurechnung hat dann zu erfolgen, wenn Veräußerungs- oder Aufgabegewinne anfallen ³⁾.

c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) sind jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen, da für diese Einkünfte überwiegend die im Gesamtgut befindlichen beweglichen und unbeweglichen Gegenstände ausschlaggebend sind. Bei dieser Einkunftsart

1) BFH v.18.II.1959, BStBl 1959 III 263 (265); FG Nürnberg v.30.X.1957, EFG 1958, 126; Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2640); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g) ee); Brönnner, aaO, S.347; Börnstein in DStZ (A) 1961, 5 (6 f); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.9; Kaatz in FR 1959, 447; Krumsiek, aaO, S.92; Paulick in StUR Bd.9 S.30; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (749)

2) Diese Fälle hat der VI.Senat nicht in seinem Gutachten behandelt; vgl. Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2640); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (749); vgl. auch die Grundsätze zur Gewinnverteilung auf S.125 ff

3) vgl. S.73 ff und 75 f; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (749)

ist der Ertrag des Vermögens entscheidend, während der verwaltenden Tätigkeit eines oder beider Ehegatten nur geringe Bedeutung zukommt ¹⁾.

d) Einkünfte aus Kapitalvermögen

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) sind wie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jedem Ehegatten zur Hälfte zuzurechnen. Auch hier spielt die verwaltende Tätigkeit im Regelfalle nur eine untergeordnete Rolle ²⁾.

e) Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) beruhen auf der persönlichen Arbeitsleistung des berufsausübenden Ehegatten; dementsprechend kommt eine Aufteilung dieser Einkünfte nicht in Betracht; sie sind dem tätigen Ehegatten allein zuzurechnen ³⁾.

Der Werbungskostenpauschbetrag (§ 9 a EStG) kann nur dem Ehegatten zugesprochen werden, dem die Einkünfte zuzurechnen sind. ⁴⁾

- 1) BFH v.18.II.1959, BStBl 1959 III 263 (265); Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2641 f); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee); Brönner, aaO, S.348; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 13; Kaatz in FR 1959, 447; Krumsiek, aaO, S.92; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 8; Paulick in StuR Bd.9 S.30; Spahn in FR 1962, 411; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (751)
- 2) BFH v.18.II.1959, BStBl 1959 III 263 (265); Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2641 f); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee); Brönner, aaO, S.348; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 12; Kaatz in FR 1959, 447; Krumsiek, aaO, S.92; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 8; Paulick in StuR Bd.9 S.30; Spahn in FR 1962, 411; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (751)
- 3) BFH v.18.II.1959, BStBl 1959 III 263 (266); FG Rheinland-Pfalz v.30.VII.1963, EFG 1963, 562; Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2641); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee); Brönner, aaO, S.347; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 11; Hoffmann in FR 1962, 408; Kaatz in FR 1959, 447 f; Krumsiek, aaO, S.92; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 8; Paulick in StuR Bd.9 S.31; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (751)
- 4) vgl. S.82 ff

f) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG) sind regelmäßig dem Ehegatten zuzurechnen, durch dessen Arbeit sie erzielt werden. Das Gutachten v.18.II.1959 ¹⁾ beschränkt sich nur auf eine "Stellungnahme zu den für die Verwaltungspraxis allein bedeutsamen Einkünften aus freien Berufen" (§ 18 Abs.1 Nr.1 EStG). Die hier entwickelten Grundsätze sind aber auch auf Einkünfte der Einnehmer einer staatlichen Lotterie (§ 18 Abs.1 Nr.2 EStG) sowie auf Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr.3 EStG) anwendbar ²⁾. Ferner rechnet zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens oder eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient (§ 18 Abs.3 EStG).

Sind beide Ehegatten gemeinsam tätig und leisten beide gleichwertige Arbeit (beide Ehegatten sind Freiberufler), so sind die Einkünfte jedem Ehegatten anteilig (im Normalfall zur Hälfte) zuzurechnen. Bei nicht gleichwertiger Mitarbeit, in Fällen also, in denen ein Ehegatte nur Hilfeleistungen erbringt (Büro- oder Sprechstundenhilfe), ist eine Gewinnaufteilung nicht möglich. Ist nur ein Ehegatte tätig, hat ihm der andere Ehegatte aber erhebliche Vermögenswerte zur beruflichen Nutzung zur Verfügung gestellt, dann kann eine Aufteilung des Gewinns in Betracht kommen. Das Zurverfügungstellen von Betriebskapital führt - im Gegensatz zur Erbringung einer untergeordneten Tätigkeit - regelmäßig auch zur Anerkennung eines Gesellschaftsverhältnisses unter Fremden ³⁾. Bei einer solchen Beteiligung an einer freiberuflichen Praxis liegen jedoch meist Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, falls nur ein Ehegatte die Voraussetzungen des freien Berufs erfüllt ⁴⁾.

1) BStBl 1959 III 263 (266)

2) Darunter fallen die Vergütungen für Testamentsvollstrecker, Vermögensverwalter, Aufsichtsratsmitglieder etc.

3) vgl. S.117 ff

4) BFH v.18.II.1959 III 263 (266); v.26.VII.1958, BStBl 1958 III 445; Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2641); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee); Brönnner, aaO, S.347 f; Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.1o; Kaatz in FR 1959, 411 f; Krumsiek, aaO, S.92; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 8; Paulick in StuR Bd.9 S.31 f; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (750); vgl. insbesondere S.77 ff

g) Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen

Der VI.Senat geht in seinem Gutachten v.18.II.1959 ¹⁾ nicht auf sämtliche sonstige Einkünfte im Sinne der §§ 22, 23 EStG ein. Er gibt "nur einige Hinweise" für die einkommensteuerliche Behandlung der unter die Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen fallenden Renten ²⁾.

Danach soll folgendes gelten:

Gehört das Rentenstammrecht, als dessen Erträge sich die einzelnen, zu steuernden Zahlungen darstellen, zum Gesamtgut, so sind diese Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen beiden Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen. Dieser Auffassung ist zuzustimmen³⁾. Werden entgeltliche private Renten dadurch begründet, daß Kapitalvermögen, nicht wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ⁴⁾, private Grundstücke oder Wertsachen auf Rentenbasis veräußert werden, und haben diese Vermögensgegenstände zum Gesamtgut gehört, dann hängt, wie der Bundesfinanzhof es formuliert hat, die Rente "in ihrem Ursprung mit dem Gesamtgut" zusammen ⁵⁾. Die Tätigkeit eines oder beider Ehegatten ist bedeutungslos. Gleiches gilt auch für eine Rente aus einem Vermächnis, sofern nicht das Stammrecht zum Vorbehaltsgut gehört (§ 1418 BGB). Ist hingegen die Rente Ausfluß höchstpersönlicher Rechte, dann muß sie in voller Höhe demjenigen Ehegatten zugerechnet werden, der sie erzielt.

1) BStBl 1959 III 263 (266)

2) Einkommensteuerlich wird zwischen betrieblichen und privaten Renten unterschieden. So kann die Rente zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, wenn es sich um Versorgungsbezüge aufgrund eines früheren Arbeitsverhältnisses handelt. Es können nachträgliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit vorliegen, wenn das Rentenstammrecht anlässlich der Veräußerung eines entsprechenden Betriebes als Kaufpreisrente begründet worden ist. Die hier zu untersuchenden Renten sind private Renten, deren Ertragsteil nur deshalb als Einkünfte im Sinne des § 22 Nr.1 EStG besteuert wird, weil keine andere Einkunftsart in Betracht kommt. Solche Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen liegen insbesondere dann vor, falls der Rentenberechtigte die Rente unentgeltlich erworben hat, wenn es sich um eine Altersrente aus der Sozialversicherung oder wenn es sich um eine Kaufpreisrente handelt, die anlässlich der Veräußerung von privaten Vermögensgegenständen vereinbart worden ist; vgl. Vogel in StWK Gr.4 S.145 (147 ff und 152 ff)

3) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2642); Birkholz in DStZ (A) 1967 365 (368); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm.2.g)ee); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.14; Kaatz in FR 1959, 447 (448); Paulick in StuR Bd.9 S.31; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (751)

4) vgl. S.76 f

5) BStBl 1959 III 263 (266)

Eine Ausnahme von dem zuletzt genannten Grundsatz soll aber bei Leibrenten aus der Sozialversicherung gemacht werden. Zwar könne - so der Bundesfinanzhof ¹⁾ - "der enge Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis dafür sprechen, solche Rentenbezüge steuerlich wie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit selbst als höchstpersönliche Bezüge steuerrechtlich nur dem Ehegatten zuzurechnen, der sie erzielt" habe, aber es sei "vertretbar", diese Einkünfte beiden Ehegatten zuzurechnen, da "sie aus dem Rentestammrecht fließen, das zum Gesamtgut" gehöre. Eine solche Auslegung sei besser mit dem § 22 Nr.1 EStG zu vereinbaren. Dieser "Auslegung" kann nicht gefolgt werden, da das Rentestammrecht nicht zum Gesamtgut gehört. Gemäß den §§ 119, 119 a, § 76 AnVNG ist die Gesamtheit der Rentenansprüche nicht rechtsgeschäftlich übertragbar. Dementsprechend gehören Leibrenten aus der Sozialversicherung zum Sondergut eines Ehegatten (§ 1417 BGB); eine Aufteilung kommt somit nicht in Betracht ²⁾. Etwas anderes gilt freilich für Leibrenten aus privaten Versicherungsverträgen, falls das Stammrecht zum Gesamtgut gehört: hier ist eine Aufteilung der Bezüge geboten ³⁾. Ferner sind noch Fälle denkbar, in denen die wiederkehrenden Bezüge auf einem Stammrecht beruhen, das nicht einheitlich zum Gesamtgut gehört. Eine hälftige Zurechnung kann dann nur unter den Voraussetzungen erfolgen, daß die Bezüge entweder beiden Ehegatten gemeinsam gewährt werden oder durch Rechtsgeschäfte erworben worden sind, die sich auf das Gesamtgut beziehen ⁴⁾.

h) Einkünfte aus Spekulationsgeschäften

Bei Einkünften aus Spekulationsgeschäften (§§ 22 Nr.2, 23 EStG) sind die Gewinne nur dann zu halbieren, wenn der veräußerte Gegenstand zum Gesamtgut gehört. ⁵⁾

1) BStBl 1959 III 263 (266); zustimmend: Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Paulick in StUR Bd.9 S.31

2) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2642); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee); Kaatz in FR 1959, 447 (448); Vogel in StWK Gr. 4 S.745 (751)

3) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2642); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (751)

4) Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee)

5) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2642); Blümich-Falk, aaO, § 26 a Anm. 2.g)ee); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (751)

Dementsprechend können auch nur in diesem Fall beide Ehegatten die Freigrenze gemäß § 23 Abs.4 Satz 2 EStG in Anspruch nehmen ¹⁾.

i) Einkünfte aus Leistungen

Bei Einkünften aus Leistungen (§ 22 Nr.3 EStG) ist zu unterscheiden, ob sie auf der persönlichen Arbeitsleistung eines Ehegatten oder lediglich auf dem Einsatz von zum Gesamtgut gehörenden Vermögen beruhen. Nur bei den durch gesamthänderisch gebundenes Kapital erzielten Einkünften ist eine Aufteilung auf beide Ehegatten und eine Gewährung der Freigrenze gemäß § 22 Nr. 3 Satz 2 EStG für jeden der Ehegatten möglich ²⁾.

j) Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Die Einkünfte aus dem Gesamtgut sind im einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsverfahren (§ 215 AO) auf die Ehegatten aufzuteilen ³⁾.

In diesem Verfahren ist darüber zu befinden, ob eine Gütergemeinschaft wirksam vereinbart worden ist, und welche Auswirkungen sie im Einzelfall auf die Gewinnverteilung ⁴⁾ hat.

4.) Kann die alleinige Verwaltung des Gesamtguts durch einen Ehegatten Einfluß auf die Zurechnung der Einkünfte haben?

a) Vorbemerkung

Die Beantwortung der Frage, ob die Alleinverwaltung des Gesamtguts durch einen Ehegatten ertragssteuerliche Auswirkungen haben kann, hängt davon ab, ob und unter welchen Umständen der verwaltende Ehegatte als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden muß. Erfüllt er die Voraussetzungen des § 11 Nr.4 StAnpG und ist Eigenbesitzer, weil er sämtliche im Gesamtgut befindlichen Wirtschaftsgüter als ihm gehörig besitzt, dann sind sie ihm auch allein einkommensteuerlich zuzurechnen.

1) vgl. S.82

2) vgl. S.82

3) vgl. S.129 ff

4) vgl. S.125 ff

b) Die Rechtswirkungen der alleinigen Verwaltung

Nach § 1421 BGB sind die Ehegatten gehalten, schon im Ehevertrag zu bestimmen, ob das Gesamtgut von dem Mann oder der Frau oder von beiden gemeinschaftlich verwaltet werden soll. Haben sie eine Regelung darüber getroffen, dann gilt diese für die Dauer des Güterstandes und kann nur durch einen neuen Ehevertrag abgeändert werden ¹⁾.

Obliegt die Verwaltung einem Ehegatten, dann ist dieser gemäß § 1422 BGB

"insbesondere berechtigt, die zum Gesamtgut gehörenden Sachen in Besitz zu nehmen und über das Gesamtgut zu verfügen; er führt Rechtsstreitigkeiten, die sich auf das Gesamtgut beziehen, im eigenen Namen".

Durch diese Vorschrift wird dem Gesamtgutsverwalter "ein weitgehendes Recht zur Verwaltung des Gesamtguts eingeräumt" ²⁾. Dieses Recht zur Verwaltung steht ihm grundsätzlich allein zu; es umfaßt neben den in § 1422 BGB angeführten Rechten auch das Recht, die Gegenstände des Gesamtguts zu belasten oder zu verpfänden, Verträge abzuschließen sowie diese zu kündigen. Ferner können einseitige, sich auf das Gesamtgut beziehende Rechtsgeschäfte nur ihm gegenüber vorgenommen werden. Dabei handelt er immer kraft eigenen Rechts, wird also nicht als gesetzlicher Vertreter des anderen Ehegatten tätig ³⁾.

Eingeschränkt wird die Verfügungsmacht des verwaltenden Ehegatten durch die Vorschriften der §§ 1423 ff BGB. Danach darf er nur mit Einwilligung des anderen Ehegatten über das Gesamtgut im ganzen, über Grundstücke, Schiffe oder Schiffsbauwerke verfügen. Auch Schenkungen - soweit sie nicht durch eine sittliche Verpflichtung geboten sind - bedürfen der Einwilligung des anderen Ehegatten. In seiner Disposition über die Mittel, die in das Gesamtgut fallen, und über das Gesamtgut selbst, ist er durch § 1420 BGB gebunden; er hat den Unterhalt der Familie in erster Linie aus dem Gesamtgut zu bestreiten. § 1435 BGB verpflichtet ihn zu einer ordnungsgemäßen Verwaltung des Gesamtguts und zur Unterrichtung über die Verwaltung gegenüber dem anderen Ehegatten. Er muß diesem über den Stand der Verwaltung Auskunft erteilen. Anders als § 1456 BGB aF, wonach der Ehemann

1) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1421 Anm.2

2) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1422 Anm.2

3) Erman-Bartholomeyczik, ebenda

als Verwalter seiner Frau nicht für die Verwaltung des Gesamtguts verantwortlich war, gibt diese Vorschrift dem von der Verwaltung ausgeschlossenen Ehegatten die Möglichkeit zur Kontrolle. Die vom Gesetzgeber geforderte ordnungsgemäße Verwaltung liegt dann vor, wenn sie dem Wesen der Ehe entspricht, also auf die Interessen der Ehegatten und deren Kinder ausgerichtet ist. Sie darf sich nicht lediglich an der Profitmaximierung orientieren, da die Ehe keine Erwerbsgemeinschaft ist ¹⁾. Diese Treuhänderstellung im Interesse der Familie ²⁾ will der Gesetzgeber durch die Verpflichtung garantieren, daß der verwaltende Ehegatte dem anderen über die Verwaltung unterrichten muß. Zu dieser Verpflichtung kann er mit der Klage auf Herstellung des ehelichen Lebens angehalten werden ³⁾. Ein Anspruch auf Auskunft besteht im Gegensatz zum gesetzlichen Güterstand (§ 1379 BGB) auch während des Bestehens der Gütergemeinschaft und kann gemäß den §§ 260, 261 BGB durch Klage erzwungen und unter den Voraussetzungen der §§ 888, 889 ZPO vollstreckt werden ⁴⁾. Diesen Anspruch kann der andere Ehegatte jederzeit geltend machen, "ohne daß es des Nachweises besonderer Voraussetzungen bedarf" ⁵⁾. Darüberhinaus muß der verwaltende Ehegatte zum Gesamtgut Ersatz leisten, wenn sich das Gesamtgut wertmäßig mindert und er den Verlust verschuldet oder durch ein Rechtsgeschäft herbeigeführt hat, das er ohne die erforderliche Zustimmung des anderen Ehegatten vorgenommen hat (§ 1435 BGB). Eine Benachteiligungsabsicht, wie sie noch § 1456 BGB aF vorsah, braucht nicht mehr vorzuliegen. Eine Beschränkung der Haftung auf grobe Fahrlässigkeit wird zwar für zulässig erachtet, eine weitergehende Haftungsbeschränkung oder der Ausschluß der Auskunftspflicht ist aber unmöglich ⁶⁾. Ferner kann der von der Verwaltung ausgeschlossene Ehegatte auf Aufhebung der Gütergemeinschaft klagen, wenn sein Ehepartner sein Verwaltungsrecht mißbraucht und

-
- 1) vgl. Palandt-Lauterbach, aaO, Einf v § 1353 Anm.1 und § 1435 Anm.2; Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1435 Anm.1 und 2 a)
 - 2) so Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1435 Anm.2 a)
 - 3) ob ein solches Urteil vollstreckbar ist, ist str.; dafür Gernhuber, aaO, § 38 VI.6.; aF Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1435 Anm.2 a)
 - 4) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1435 Anm.2 b); Gernhuber, aaO, § 38 VI. 6.; Palandt-Lauterbach, aaO, § 1435 Anm.2
 - 5) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1435 Anm.2 b)
 - 6) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1435 Anm.4

dadurch die Rechte des anderen Ehegatten für die Zukunft erheblich gefährdet (§ 1447 Nr.1 BGB). Ein solcher Mißbrauch liegt nicht nur vor, falls der verwaltende Ehegatte zustimmungsbedürftige Rechtsgeschäfte ohne die erforderliche Zustimmung vornimmt, sondern kann auch bei Maßnahmen gegeben sein, die allein in seinen Zuständigkeitsbereich fallen, nämlich wenn diese "willkürlich und schädlich für das Gesamtgut sind". Hierunter fällt sowohl eine Verletzung der Auskunftspflicht als auch die Vornahme leichtfertiger Spekulationsgeschäfte oder die Veräußerung von Produktionsmitteln, die für die Fortsetzung eines Betriebes notwendig sind ¹⁾. § 1447 Nr.3 BGB gewährt die Aufhebungsklage auch für die Fälle, in denen der verwaltende Ehegatte das Gesamtgut in dem Maße überschuldet, daß ein späterer Erwerb des Ehegatten, der das Gesamtgut nicht verwaltet, erheblich gefährdet wird. Sämtliche Aufhebungsgründe können durch Ehevertrag weder abgeändert noch eingeschränkt werden ²⁾.

c) Ertragsteuerliche Wertung

aa) Wirtschaftliches Eigentum

Fraglich ist, ob aus dem Verwaltungsrecht über das Gesamtgut auf ein wirtschaftliches Eigentum des verwaltenden Ehegatten an den im Gesamtgut befindlichen Gegenständen geschlossen werden kann.

Begriff und Wesen des wirtschaftlichen Eigentums sind systematisch wenig geklärt; die Rechtsprechung ist kasuistisch ³⁾.

Für Felix/Korn ⁴⁾ hingegen scheint dieses Problem gelöst. Sie stützen sich bei ihren Ausführungen zunächst auf einen "Rechtsatz" im Urteil des Bundesfinanzhofs v.6.XI.1964 ⁵⁾, wo es heißt:

"Wirtschaftliches Eigentum liegt somit nur vor, wenn die Befugnisse dessen, der zivilrechtlich nicht Eigentümer ist, so stark sind, daß er nach Absicht der Parteien wie ein Eigentümer schalten und walten soll und das auch tatsächlich tut."

1) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1447 Anm.3. a)

2) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1447 Anm.5.

3) vgl. S.26 FN 2

4) in DSTz (A) 1969, 183 (186 f)

5) StRK StAnpG § 11 Rechtsspruch 76

Dann zitieren sie Seeliger ¹⁾:

"Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß dadurch der nach bürgerlichem Recht Berechtigte auf die Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut (rechtlich oder) wirtschaftlich ausgeschlossen ist. Der nach bürgerlichem Recht Berechtigte ist dann (rechtlich oder) wirtschaftlich von der Einwirkung ausgeschlossen, wenn ihm kein oder nur ein praktisch bedeutungsloser Herausgabeanspruch zusteht....."

und kommen zu dem Schluß, daß "diese Begriffsumschreibung" u.E. zutreffend und plastisch" sei, und daß es bei der Untersuchung darauf ankomme, "ob der nicht verwaltende Ehegatte rechtlich oder wirtschaftlich von der Einwirkung auf das Gesamtgut so gut wie ausgeschlossen" werde.

Dieser Argumentation kann schon deshalb nicht ohne weiteres gefolgt werden, weil sie das ablehnende Schrifttum und auch zum Teil die Rechtsprechung außer Betracht läßt.

Daß die Definition von Seeliger "plastisch" ist, wird nicht bestritten, daß sie aber den formalrechtlichen Eigentümer nicht mitumfaßt, spricht zumindest gegen ihre allgemeine Gültigkeit²⁾.

Zwar hat sich der Bundesfinanzhof in seinem Leasing-Urteil v. 26.I.1970 ³⁾ dieser Umschreibung angeschlossen und darüber hinaus sogar den Eigenbesitz für entbehrlich gehalten, ob dies aber generell zu gelten hat, erscheint im Hinblick auf diese "bedenkliche und Rechtsunsicherheit verursachende Auslegung des § 11 StAnpG" nicht unproblematisch ⁴⁾, da das Gesetz ausdrücklich auf den Eigenbesitz rekurriert (§ 11 Nr.4 StAnpG). Im Urteil v. 17.IV.1962 ⁵⁾ war der Bundesfinanzhof bemüht, den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums einzuschränken und deutete ihn quasi als "Vorstufe zum bürgerlichrechtlichen Eigentum" ⁶⁾. Nach diesem Urteil sollte ein für die Zurechnung im Steuerrecht relevantes wirtschaftliches Eigentum nur bei solchen Rechtsverhältnissen vorliegen, bei denen beabsichtigt ist, das wirtschaftliche Eigentum später in bürgerlichrechtliches umzuwandeln. Mit diesem Grundsatz wäre freilich der Bundesfi-

1) aaO, S.89; vgl. auch Seeliger in DStR 1962/63, 645

2) so Martens in DStR 1962/63, 426

3) BStBl 1970 II 264

4) Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 102

5) HFR 1962, 226

6) so Littmann, Einkommensteuerrecht, § 2 RN 102

nanzhof dem Leasing-Verfahren nicht gerecht geworden. Andererseits zeigt dies auch deutlich, daß eine subsumierbare Begriffsbestimmung des wirtschaftlichen Eigentums kaum möglich ist, da die Wertigkeit der Merkmale, nach denen eine Einkunftsquelle wirtschaftlich einem anderen als dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden muß, je nach Einzelfall verschieden ist. Definitionen können Anhaltspunkte bieten, zumal wenn und soweit sie unbestrittene Merkmale zusammenfassen; eine Rechtssatzqualität, die Felix und Korn den Definitionen beimessen wollen, kommt diesen nicht zu.

Man wird Littmann¹⁾ zustimmen müssen, wenn er ausführt, daß "man dem Gedanken näher treten" solle, "den Begriff über Bord zu werfen, und sich darauf zu beschränken, die Umstände des Einzelfalls herauszuarbeiten und hervorzuheben, die es rechtfertigen, steuerlich das Einkommen abweichend von der bürgerlich-rechtlichen Lage einer anderen Person zuzurechnen oder Aufwendungen bei dieser als abziehbar anzuerkennen" ²⁾.

Dementsprechend soll auch hier verfahren werden.

bb) Der verwaltende Ehegatte als wirtschaftlicher Eigentümer

Der Bundesfinanzhof hat sich zu dieser Frage bisher noch nicht direkt geäußert ³⁾. Aus seinem Urteil v.1.III.1966 ⁴⁾ könnte man schließen, daß er sie für nicht entscheidend hält:

"Unerheblich ist auch, daß der Ehemann als alleiniger Verwalter des Gesamtguts das Unternehmen im eigenen Namen betreibt (§ 1422 BGB) und unter seinem Namen im Handelsregister hat eintragen lassen. Für die Einkommensteuer ist maßgebend, für wessen Rechnung der Betrieb geführt wird. Das geschieht im Streitfall für beide Eheleute, da ihnen der Betrieb gesamthänderisch gehört und die Erträge wie die Verluste unmittelbar das Gesamtgut mehren bzw. mindern."

Mit Recht wenden sich Felix/Korn ⁵⁾ gegen diese Begründung, da sie überhaupt nicht auf das wirtschaftliche Eigentum eingeht und sich zudem in Widerspruch zu dem vom VI.Senat in seinem Gutachten v.18.II.1959 ⁶⁾ entwickelten Grundsatz setzt, daß die Vereinbarung der Gütergemeinschaft keine unmittelbaren einkom-

1) Einkommensteuerrecht, § 2 RN 102

2) so auch Rosenau in BB 1970, 297

3) gegen die Entscheidung des FG-Rheinland-Pfalz v.18.XII.1969, EFG 1970, 348 ist aber Revision eingelegt

4) BStBl 1966 III 277

5) in DStZ (A) 1969, 183 (187)

6) BStBl 1959 III 263 (265); vgl.S.108 ff

mensteuerlichen Auswirkungen haben kann ¹⁾.

Für Felix/Korn ²⁾ hat der nichtverwaltende Ehegatte praktisch keinen Einfluß auf die Verwaltung des Gesamtguts, da er den Verwaltungshandlungen des anderen Ehegatten für die Dauer des Güterstandes nicht widersprechen könne. Er habe keine Verfügungsbefugnis über Gegenstände aus dem Gesamtgut und könne dieser "ausgeprägten Herrschaftsbefugnis des Verwalters" nur dann begegnen, wenn dieser ihm Amlaß für eine Aufhebungsklage gebe oder versterbe. Die Verfügungsbeschränkungen der §§ 1423 - 1425 BGB seien nicht entscheidend. Eine unmittelbare und uneingeschränkte Besitzergreifung durch den verwaltenden Ehegatten liege immer dann vor, wenn dieser im eigenen Namen ein gewerbliches Unternehmen betreibe. Die Herrschaftsbefugnis könne noch "durch den Abschluß einer unwiderruflichen Generalvollmacht" "unter Befreiung vom Verbot des Selbstkontrahierens sowie durch den Verzicht auf die Zustimmungspflicht des Nichtverwalters bei Grundstückskäufen, Verfügen über das gesamte Vermögen usw." "abgesichert und unterstrichen" werden ³⁾.

Ob eine soweit gehende Generalvollmacht überhaupt möglich ist, ist im zivilrechtlichen Schrifttum bestritten. Zwar kann die Einholung der vorherigen Zustimmung bei § 1424 BGB abbedungen werden ⁴⁾, der vertragliche Ausschluß der Einwilligung bei § 1425 BGB aber wird überwiegend für sittenwidrig gehalten ⁵⁾. Gleiches gilt für die Einwilligung bei Verfügungen über das Gesamtgut im ganzen ⁶⁾.

Sieht man einmal von den nicht abdingbaren Aufhebungsgründen ab, so haben Felix/Korn sowohl die Auskunfts- und Unterrichtungspflicht als auch die genauso wenig ausschließbare Verpflichtung nach § 1420 BGB nicht in das Kalkül ihrer Überlegungen mit einbezogen. Die Verpflichtung zur ordnungsgemäßen im Interesse der Familie (§ 1435 BGB) schließ' ein "Schalten und Walten" nach freiem Ermessen aus. Der verwaltende Ehegatte hat nicht die in § 903 BGB normierten typi-

1) im gleichen Urteil bekennt sich aber der I. Senat ausdrücklich zu diesem Grundsatz

2) in DStZ (A) 1969, 183 (187)

3) Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (189)

4) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1424 Anm.6.; Gernhuber, aaO, § 32 III. 6.; Palandt-Lauterbach, aaO, § 1424 Anm.1

5) vgl. Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1425 Anm.5.; Palandt-Lauterbach, aaO, § 1425 Anm.1; aa: Soergel-Siebert-Vogel, aaO, § 1423 Anm.1

6) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1423 Anm.6.; für eine Möglichkeit der Abbedingung: Soergel-Siebert-Vogel, aaO, § 1423 Anm.1; Palandt-Lauterbach, aaO, § 1423 Anm.1 mit der Einschränkung, daß es sich nicht um unentgeltliche Geschäfte handeln dürfe; ebenso Gernhuber, aaO, § 32 III.6.

schen Befugnisse eines Eigentümers, da er nicht mit dem Gesamtgut so verfahren kann wie es ihm beliebt. Von jeder Einwirkung kann er die übrigen Familienmitglieder nicht ausschließen. Ihm ist vielmehr vom Gesetz primär eine Treuhänderfunktion zugewiesen worden, nach der ihm unabhängig von seinen tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmöglichkeiten über Gegenstände aus dem Gesamtgut die Fürsorgepflicht für seine Familie obliegt. Anders als ein bürgerlich-rechtlicher Eigentümer darf er auch die Mittel des Gesamtguts nicht leichtfertig anlegen. Ob er diesen Verpflichtungen nachkommt, ist kontrollierbar; die Offenlegung seiner Verwaltungshandlungen ist sogar gerichtlich erzwingbar.

Der Schluß, daß in keinem Falle dem verwaltenden Ehegatten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt, wird noch durch folgende Synopse bekräftigt:

Ein Kommanditist ist regelmäßig von der Geschäftsführung ausgeschlossen, er kann Handlungen des Komplementärs grundsätzlich nicht widersprechen, es sei denn, daß die Handlungen über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen (§ 164 HGB). Trotz dieser nahezu uneingeschränkten Herrschaftsbezugnis des Komplementärs ist - soweit ersichtlich - noch nirgends erwogen worden, diesen als wirtschaftlichen Eigentümer über die Einlage des Kommanditisten anzusehen. Da unstreitig die Beziehungen zwischen Ehegatten enger, vertrauensvoller und verpflichtender sind als zwischen einem persönlich haftenden Gesellschafter und einem Kommanditisten, muß für die zu entscheidende Frage erst Recht ein wirtschaftliches Eigentum verneint werden ¹⁾.

1) so auch im Ergebnis das FG Rheinland-Pfalz v.18.XII.1969, EFG 1970, 348

V. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des Vorbehaltsguts

- § 1418 BGB schließt das Vorbehaltsgut vom Gesamtgut aus und bestimmt, daß jeder Ehegatte es für eigene Rechnung selbständig verwaltet. Zum Vorbehaltsgut gehören die Gegenstände,
- die durch Ehevertrag zum Vorbehaltsgut eines Ehegatten erklärt sind;
 - die ein Ehegatte von Todes wegen erwirbt oder die ihm von einem Dritten unentgeltlich zugewendet werden, wenn der Erblasser durch letztwillige Verfügung, der Dritte bei der Zuwendung bestimmt hat, daß der Erwerb Vorbehaltsgut sein soll;
 - die ein Ehegatte auf Grund eines zu seinem Vorbehaltsgut gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zum Vorbehaltsgut gehörenden Gegenstandes oder durch ein Rechtsgeschäft erwirbt, das sich auf das Vorbehaltsgut bezieht.

Da jeder Ehegatte allein über sein Vorbehaltsgut verfügen kann und es auch selber verwaltet, sind sämtliche, ihm aus seinem Vorbehaltsgut zufließenden Einkünfte auch ihm allein zuzurechnen ¹⁾.

VI. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des Sonderguts

Die gleichen Zurechnungskonsequenzen wie beim Vorbehaltsgut ergeben sich auch für das Sondergut eines jeden Ehegatten ²⁾. Daß das Sondergut im Gegensatz zum Vorbehaltsgut für Rechnung des Gesamtguts verwaltet wird, ist einkommensteuerlich irrelevant ³⁾.

VII. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen der fortgesetzten Gütergemeinschaft

Gemäß § 28 EStG gelten die in das Gesamtgut fallenden Einkünfte als solche des Überlebenden Ehegatten ⁴⁾. Der Gesetzgeber hat in Über-

- 1) Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (189); Kayser/Seithel in RWP 14 StR (D) II B 41/63; Kirch/Mager in DStZ 1948, 46 (48); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3 und 18 c; Schmidt in BB 1964, 422 (424); Vogel in StWK Gr. 4 S.745 (751)
- 2) Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.3; Kirch/Mager in DStZ 1948, 46 (48); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (751)
- 3) vgl. S.145 ff 4) zu Rechtswirkungen der fortges.Gütergem. vgl. S.61 f .../...

einstimmung mit der zivilrechtlichen Rechtslage die Einkünfte nicht den Anteilsberechtigten nach Bruchteilen, sondern dem überlebenden Ehegatten allein zugewiesen ¹⁾. Er ging bei der Regelung davon aus, daß mit der weitgehenden Verwaltungsbefugnis des überlebenden Ehegatten häufig auch ein entsprechendes Nutzungsrecht verbunden sei.

Setzen jedoch die Hinterbliebenen im Innenverhältnis die Gütergemeinschaft nicht fort und vereinbaren sie eine Aufteilung der Einkünfte, so sind die Einkünfte wie bei anderen Beteiligungsverhältnissen entsprechend aufzuteilen. Ferner muß auch dann eine Gewinnaufteilung nach Bruchteilen vorgenommen werden, falls der überlebende Ehegatte nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist ²⁾.

Die einkommensteuerliche Behandlung des Arbeitslohns der Abkömmlinge aus einem mit dem überlebenden Ehegatten oder einem Dritten geschlossenen Arbeitsverhältnis ist schon aufgrund des bürgerlichen Rechts problemlos: Gemäß § 1485 Abs.2 BGB gehört alles Vermögen, das ein gemeinschaftlicher Abkömmling zur Zeit des Eintritts der fortgesetzten Gütergemeinschaft hat oder später erwirbt, nicht zum Gesamtgut. Demzufolge fallen auch die Arbeitseinkünfte nicht in das Gesamtgut und können mithin auch nicht nach § 28 EStG dem überlebenden Ehegatten zugerechnet werden ³⁾; ein Rekurren auf die Grundsätze der Individualbesteuerung ist somit unnötig.

1) vgl. S.95 ff

2) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2642); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Herrmann-Heuer, aaO, § 28 Anm.1 ff; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 28 RN 1 f; Seithel in RWP 14 StR (D) Eheliches Güterrecht II B 1 Einzelfragen Gütergemeinschaft S.47; Vogel in StWK Gr.4 S.745 (752); vgl.S.24

3) vgl. Seithel in RWP 14 StR (D) Eheliches Güterrecht II B 1 Einzelfragen Gütergemeinschaft S.48

C. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen des "patrimonio familiare"

I. Die Rechtswirkungen des "patrimonio familiare"

Das "patrimonio familiare", eine Art Familiengut ¹⁾, ist ein dem deutschen Familienrecht unbekanntes Rechtsinstitut, das aber gleichwohl unter den Voraussetzungen des § 1409 Abs.2 BGB auch von deutschen Staatsangehörigen vereinbart werden kann. Zweck dieses Familienguts ist die Schaffung einer zweckgebundenen und unveräußerlichen wirtschaftlichen Grundlage für die gesamte Familie (Art. 167 Abs.2 Cc) ²⁾. Die Sicherstellung dieser Zweckbindung wird durch die Unveräußerlichkeit erreicht, die bei kinderloser Ehe bis zum Tode eines Ehegatten währt; haben hingegen die Ehegatten Kinder, so werden die in das "patrimonio familiare" eingebrachten Gegenstände erst mit Erreichung der Volljährigkeit des jüngsten Kindes wieder verfügbar (Art. 175 Cc). Nur bei Notfällen können unter den Voraussetzungen des Art. 170 Cc durch gerichtliche Ermächtigung Gegenstände veräußert werden. Ein weiteres Wesensmerkmal ist die Beschränkung des Familienguts auf Grundstücke und Wertpapiere. (Art. 167 Abs.1 Cc). Ferner hat die Bestellung des "patrimonio familiare" insoweit keine dingliche Wirkung, als der Besteller nicht sein Eigentum an den Gegenständen verliert. Sogar ein Dritter bleibt Eigentümer; bei Beendigung dieses Güterstandes fallen die Gegenstände wieder an ihn zurück. Den Eheleuten und ihren Kindern kommen somit nicht die Gegenstände selbst, sondern lediglich deren Früchte zugute.

Zwar ist dieser Güterstand in Italien wenig verbreitet ³⁾, er wird aber für vermögende Eheleute interessant sein, wenn sie ihren Kindern bei deren Heirat Unterstützung gewähren, aber gleichzeitig verhindern wollen, daß die Substanz des Kapitals angegriffen wird.

Wegen dieser Rechtswirkungen wird ein solches Familiengut dann um so mehr an Bedeutung gewinnen, falls die Einkommensteuer-

1) so die Übersetzung von Grunski/Wuppermann, aaO, S.66

2) vgl. hierzu Tedeschi, aaO, S. 71 ff; S.11 f

3) Grunski/Wuppermann, aaO, S.66

last der Eltern durch die Bestellung des Güterstandes noch gemildert wird. Eine Untersuchung der einkommensteuerlichen Auswirkungen wird aber dadurch erschwert, daß dieser Güterstand unserem Familienrecht fremd ist, und somit die bisher entwickelten Zurechnungsgrundsätze nur beschränkt Anwendung finden können. Es empfiehlt sich daher, zunächst ein deutsches Rechtsinstitut zu finden, dessen Sinn, Grundkonzeption und wirtschaftliche Konsequenz dem "patrimonio familiare" entsprechen und dessen steuerliche Folgen bekannt sind.

II. Welchem deutschen Rechtsinstitut entspricht das "patrimonio familiare"?

1.) Vorbemerkung

Zunächst könnte man daran denken, daß dieser Güterstand überhaupt keine einkommensteuerlichen Auswirkungen hat, falls Eltern ihren Kindern anläßlich deren Eheschließung Grundstücke oder Wertpapiere überlassen. Verwandte in gerader Linie (Großeltern, Eltern, Kinder, Enkel) sind einander wechselseitig zum Unterhalt verpflichtet (§ 1601 BGB). Nach § 12 Nr.2 EStG dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte "Zuwendungen an eine gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen" abgezogen werden, "auch wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen". Wenn hiernach Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen als nicht absetzbar bezeichnet werden, so besagt dies, daß Zuwendungen dieser Art eine Einkommensverwendung darstellen ¹⁾. Wer Einkünfte etwa in Gestalt von Zinsen bezieht, kann der Besteuerung dieser Einkünfte nicht dadurch entgehen, daß er die Zinsen unentgeltlich einem anderen überläßt oder sie an seinen Sohn oder eine sonst unterhaltsberechtigte Person abtritt. Will der Vater oder die Mutter die eigene Einkommensteuerlast mindern, so kann die zinsbringende Forderung, der Pfandbrief oder etwa die Obligation unentgeltlich auf den Sohn oder eine andere unterhaltsberechtigte Person übertragen werden. Damit gibt der Vater bzw. die Mutter allerdings das Eigentum aus der Hand. Eine solche völlige Preisgabe liegt weder in der Regel

1) unter den Voraussetzungen des § 33 a Abs.1 EStG besteht allerdings die betragsmäßig begrenzte Möglichkeit eines Abzugs als außergewöhnliche Belastung.

im Interesse der Eltern, noch ist dies Voraussetzung für die Bestellung des Familienguts. Vielmehr soll den Kindern lediglich auf unbestimmte Dauer ein Recht an den Gegenständen eingeräumt werden, kraft dessen ihnen die Nutzungen der Sachen zustehen, während die Besteller bis zur Beendigung des Güterstandes von den Gegenständen ausgeschlossen sind.

2.) Liegt wirtschaftliches Eigentum vor?

Die Einkünfte aus dem Familiengut müßten dann den Berechtigten zugerechnet werden, falls diese die Position von wirtschaftlichen Eigentümern im Sinne des § 11 Nr.4 StAnpG inne hätten.

Zwar sind die Besteller von jeder Einwirkung auf die im "patrimonio familiare" befindlichen Gegenstände ausgeschlossen, die Berechtigten können aber auch nicht über diese verfügen. In der Verwendung der Nutzungen sind sie gebunden, da diese Mittel nur zum Wohle der Familie verwendet werden dürfen. Die Gelder sind zweckgebunden. Somit kommt eine Zurechnung aufgrund der Vorschrift des § 11 Nr.4 StAnpG nicht in Betracht ¹⁾.

3.) Entspricht das "patrimonio familiare" dem Nießbrauch?

Nach deutschem Recht kann der Eigentümer einer Sache diese nach Belieben in Gebrauch nehmen und nutzen, soweit nicht das Gesetz oder Rechte Dritter entgegenstehen; er kann insbesondere den Gegenstand einem Dritten zum Gebrauch und zur Nutzung überlassen, ohne diesem zugleich die Sache selbst zu übereignen.

Eine solche Möglichkeit für eine dingliche Nutzungsüberlassung ist der Nießbrauch. Der Nießbrauch gewährt dem nießbrauchberechtigten ein dingliches Recht, kraft dessen ihm die Nutzungen der Sache zustehen (§ 1030 BGB); der Nießbrauchbesteller bleibt - wie der Besteller des Familienguts - Eigentümer der mit dem Nießbrauch belasteten Sache. Genauso wie der Nießbraucher kann die durch das Familiengut begünstigte Familie die Nutzungen selbständig **ziehen**. Auch der Nießbrauch ist ein Rechtsinstitut, das sich vornehmlich "als Mittel zur Versorgung einer anderen Person als der des Eigentümers" eignet ²⁾.

1) zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums vgl. S.166 ff

2) Lentz in StWK Gr.18 S.899 (900)

Hinsichtlich der Vergleichbarkeit des "patrimonio familiare" mit dem Nießbrauch gilt es noch zu bedenken, daß der Güterstand zugunsten der gesamten Familie, also auch der minderjährigen Kinder, errichtet wird. Bei der Bestellung des Nießbrauchs für nicht volljährige Kinder muß beachtet werden, daß Kinder unter sieben Jahren geschäftsunfähig und ihre Willenserklärungen nichtig sind (§§ 104 Nr.1 105 Abs.1 BGB). Da es sich jedoch um die ausschließliche Zuwendung eines rechtlichen Vorteils handelt, können die Eltern die Nießbrauchbestellung in Vertretung ihrer Kinder wirksam annehmen; es braucht kein Pfleger bestellt zu werden ¹⁾. Minderjährige über sieben Jahre bedürfen zu einer Willenserklärung, durch die sie nicht lediglich einen rechtlichen Vorteil erlangen, der Einwilligung ihres gesetzlichen Vertreters (§ 107 BGB). Da die Annahme einer Schenkung ohne Auflage lediglich rechtlich vorteilhaft ist, können Kinder, die ihr siebtes Lebensjahr vollendet haben, selbst die erforderlichen Willenserklärungen abgeben ²⁾.

Lediglich die Vorschriften über die Beendigung des Nießbrauchs decken sich nur unvollkommen mit denen des Familienguts. Zwar kann die Dauer beider Rechtsinstitute mit dem Eintritt eines bestimmten Umstandes dergestalt verknüpft werden, daß bei kinderloser Ehe beim Tode eines Ehegatten, bei einer Ehe mit Kindern bei Volljährigkeit des jüngsten Kindes, das Nutzungsrecht wieder erlischt. Während aber nach deutschem Recht eine solche auflösend bedingte Nießbrauchbestellung nur vertraglich vereinbart werden kann (§ 158 Abs.2 BGB) ³⁾, ist die Dauer des "patrimonio familiare" gesetzlich vorgeschrieben. Auch kann das Familiengut nicht durch Rechtsgeschäft jederzeit aufgehoben werden, was beim Nießbrauch möglich ist ⁴⁾. Ferner unterscheidet sich das Familiengut vom Nießbrauchrecht mehrerer Personen an einem Gegenstand dadurch, daß das Nießbrauchrecht unvererblich ist (§ 1061 BGB). Der Eigentümer kann sich daher bei Bestellung des Nießbrauchs nur schuldrechtlich verpflichten, im Falle des Todes eines Nießbrauchers einen neuen Nießbrauch zugunsten der Übrigen

1) vgl. BGH v.27.IX.1972, BB 1973, 63

2) ob die Schenkung eines Grundstücks lediglich einen rechtlichen Vorteil beinhaltet, ist umstritten, vgl. Palandt-Danckelmann, aaO § 107 Anm.2)

3) vgl. Lentz in StWK Gr.18 S.899 (910); Palandt-Hoche, aaO, Einf v § 1030 Anm.3) b)

4) vgl. Lentz in StWK Gr.18 S.899 (910)

Berechtigten zu bestellen ¹⁾. Wird bei der Bestellung des Nießbrauchs die Vereinbarung eines solchen "Anwachsungsrechts" versäumt, so erlischt mit dem Tode eines Berechtigten der Nießbrauch zu dessen Bruchteil ²⁾.

Somit kann festgestellt werden, daß beide Rechtsinstitute sich den Grundsätzen nach sehr ähnlich sind. Ihr Hauptunterschied liegt darin, daß beim "patrimonio familiare" - im Gegensatz zum Nießbrauch - sowohl den Bestellern als auch den Berechtigten die Disposition über die Auflösung entzogen ist. Ist dieser Güterstand einmal vereinbart, dann kann er nur in den vom Gesetz vorgeschriebenen Fällen wieder aufgelöst werden.

Fraglich ist nun, ob sich aus diesem Unterschied und den übrigen Übereinstimmungen Rückschlüsse auf die Zurechnung der Einkünfte ziehen lassen.

III. Können die einkommensteuerlichen Zurechnungsgrundsätze für den Nießbrauch an Wertpapieren und Grundstücken auf das "patrimonio familiare" angewendet werden?

Noch im Urteil v.8.II.1957 hatte der Bundesfinanzhof ³⁾ die Auffassung vertreten, daß die Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten einer unterhaltsberechtigten Person einkommensteuerlich genauso zu beurteilen sei, als wenn der Leistende die Einkünfte zunächst selbst beziehe und sie dann dem Empfänger zuwende. Wirtschaftlich seien beide Fälle als Weiterleitung der Unterhaltsleistung zu werten; mithin müßten auch die aus der Verlagerung der Einkunftsquelle resultierenden Einkünfte dem Abzugsverbot des § 12 Nr.2 EStG unterliegen.

Nach dem in der Folgezeit diese Judikatur fast im gesamten Schrifttum Widerspruch erfahren hat ⁴⁾, gab der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung ausdrücklich auf. Im Urteil v.6.VII.1965 ⁵⁾ heißt es:

1) vgl. Palandt-Hoche, aaO, § 1061 Anm.1)

2) vgl. Lentz in StWK Gr.18 S.899 (901)

3) BStBl 1957 III 207

4) vgl. statt aller: Littmann, Einkommensteuerrecht, § 12 RN 116 und 116 a; Loepelmann-Eisenberg, aaO, S.37 f m.w.N.

5) BStBl 1966 III 584

"... daß § 12 Ziff.2 EStG nicht anwendbar ist, wenn ein Steuerpflichtiger seiner Unterhaltspflicht dadurch genügt, daß er den Unterhaltsberechtigten bürgerlich-rechtlich wirksam den Nießbrauch in vollem Umfange mit Besitz- und Verwaltungsbefugnis einräumt und den Nießbrauch nicht etwa auf bestimmte vom Steuerpflichtigen festgelegte Beträge beschränkt."

Der Bundesfinanzhof trägt damit den bürgerlich-rechtlichen Vorderschriften Rechnung, wonach durch die Bestellung eines wirksamen Nießbrauchs das Fruchtziehungsrecht mit dinglicher Wirkung auf den Begünstigten übertragen wird, so daß diesem die Nutzungen kraft eigenen Rechts zustehen ¹⁾. Vangerow ²⁾ weist in seiner Urteilsanmerkung darauf hin, daß diese Zurechnungskonsequenz "nicht nur bürgerlich-rechtlich verankert (§ 1030 BGB), sondern auch einkommensteuerlich von jeher anerkannt, bis zum EStG 1925 sogar ausdrücklich vorgeschrieben" gewesen sei. Nur in Fällen des Mißbrauchs oder falls "berechtigte Zweifel an der wirtschaftlichen Ernsthaftigkeit einer originären Einkunftsverlagerung" bestehen, könne "die von den Beteiligten gewählte Rechtsform steuerlich durch ein angemessenes Rechtsbild" ersetzt werden.

Somit kann die Einkommensteuerlast der Eltern unter diesen Voraussetzungen durch eine Nießbrauchbestellung zugunsten der Kinder gemildert werden. Räumen die Eltern ihrem Kind z.B. an ihrem Grundstück unentgeltlich bürgerlich-rechtlich wirksam den Nießbrauch ein, so steht § 12 Nr.2 EStG der Zurechnung der Einkünfte aus dem Grundstück an den Sohn respektive die Tochter nicht entgegen, wenn aus der Nießbrauchbestellung alle steuerrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Folgerungen bezogen werden ³⁾. In diesem Falle hat mithin das Kind die Einkünfte zu versteuern. Würden die Eltern - ohne Nießbrauchbestellung - die ihnen als Eigentümer zustehenden Mieteinkünfte dem Kind lediglich überlassen, so wären sie den Eltern zuzurechnen, gleichviel ob die Einkünfte ohne besondere Verpflichtung von Fall zu Fall oder aber aufgrund eines formgültigen Schenkungsversprechens überlassen werden. Das gleiche Abzugsverbot bei den Eltern gilt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ⁴⁾ auch dann, wenn das unterhaltsberechtignte Kind trotz des Nießbrauchs wirt-

1) vgl. auch BFH v.6.VII.1966, BFH 86, 674

2) StRK-Anm. EStG § 2 Rechtsspruch 62

3) BFH v.6.VII.1966, BStBl 1966 III 584

4) v.6.VII.1966, BStBl 1966 III 584

schaftlich nicht anders gestellt wird, als ob es laufende Zahlungen erhalte. Wird jedoch der Nießbrauch in vollem Umfange mit Besitz- und Verwaltungsbefugnis eingeräumt und der Nießbrauch nicht etwa nur auf bestimmte von den Eltern festgelegte Beträge beschränkt, so werden die Einkünfte nicht den Eltern, sondern dem Kind zugerechnet, wenn auch Erbschaft-(schenkung-)steuerlich die Folgerungen aus der Schenkung des Nießbrauchs gezogen wurde.

Nach dem BFH-Urteil v.24.XI.1967¹⁾ ist allerdings die Bestellung eines auf zwei Jahre beschränkten Nießbrauchs an einer verzinslichen Forderung wirtschaftlich wie eine Überlassung der Zinsen zu beurteilen, d.h. der Nießbrauchbesteller (der Gläubiger der verzinslichen Forderung) hat die Zinsen zu versteuern. Der Bundesfinanzhof erkennt zwar an, daß der Steuerpflichtige Möglichkeiten des bürgerlichen Rechts, die zu einer Milderung der Steuerlast führen, ausnutzen kann; eine solche Gestaltung erkennt er aber für das Steurrecht nur an, wenn sie nicht nur auf dem Papier stehe. Die Beteiligten müßten das, was sie der Form nach vollziehen behaupten, auch im wirtschaftlichen Effekt vollziehen. Die kurzfristige Nießbrauchbestellung an einer Forderung erfülle diese Voraussetzungen nicht.

Überträgt man diese Grundsätze auf das "patrimonio familiare", dann ergibt sich aus dem Abschluß eines solchen Ehevertrages, daß diese ernsthaft gewollte und praktizierte bürgerlich-rechtliche Gestaltung die gleiche steuerliche Beurteilung erfahren muß, wie sie für die Nießbrauchbestellung maßgeblich ist. Aufgrund der notariellen Beurkundung und der strengen, nicht disponiblen gesetzlichen Regelung muß davon ausgegangen werden, daß sich der Besteller bewußt nicht nur seines Fruchtziehungsrechts, sondern auch in vollem Umfange seiner Besitz- und Verwaltungsbefugnisse auf unbestimmte Dauer be gibt. Der begünstigten Familie stehen die aus den eingebrachten Gegenständen fließenden Einkünfte originär zu. Der Ehemann verwaltet zwar in der Regel die Mittel, er darf sie aber nur zum Wohle der ganzen Familie verwenden. Auch der Ehefrau können kraft Ehevertrag Verwaltungsbefugnisse eingeräumt werden. Für die steuerliche Anerkennung könnten sich dann Bedenken ergeben,

1) BStBl 1968 II 260

falls das Familiengut nur für kurze Zeit begründet wird, etwa weil das jüngste Kind schon beinahe volljährig ist. Nach dem im Urteil v.24.XI.1967 ¹⁾ niedergelegten Grundsatz dürfte eine Verlagerung der Einkünfte auf die Kinder m.E. dann nicht möglich sein. Ob sich dieser Grundsatz jedoch in Anbetracht der strengen und formgebundenen Vorschriften der Art.167 ff Cc aufrecht erhalten läßt, erscheint schon deshalb fraglich, weil niemand ein Einkommen versteuern muß, das einem anderen tatsächlich zugeflossen ist und diesem auch rechtlich zusteht. ²⁾

Eine gewisse Rechtsunsicherheit besteht ferner für die Fälle, in denen Wertpapiere in das "patrimonio familiare" eingebracht werden. In dem Urteil v.24.XI.1967 ³⁾ ließ der Bundesfinanzhof offen, ob eine Nießbrauchbestellung an einem Bankguthaben oder einer Forderung steuerlich anerkannt werden kann. Es ist aber kein Grund ersichtlich, warum der Nießbrauch an einem Recht anders zu beurteilen ist wie der Nießbrauch an einer Sache, zumal wenn das Recht in einer Urkunde verkörpert ist. Immer zieht der Nießbraucher die Nutzungen; sie sind, wenn aus der Nießbrauchstellung alle rechtlichen und tatsächlichen Folgerungen gezogen sind, auch steuerlich dem Nießbraucher zuzurechnen, selbst wenn gesetzliche Unterhaltspflicht besteht. Das gleiche muß auch für die Begünstigten des Familienguts gelten.

Man unterscheidet bei Wertpapieren aller Art zwischen Inhaberpapieren, bei denen der jeweilige Inhaber der Besitzberechtigte ist, und Namenspapiere, bei denen die Besitzrechte aus dem Wertpapier auf einen bestimmten Namen lauten. Im Bundesgebiet sind die meisten Wertpapiere Inhabertitel; Namenspapiere sind verhältnismäßig selten.

Da die steuerliche Anerkennung der Nießbrauchbestellung zugunsten eines Unterhaltsberechtigten nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs voraussetzt, daß diesem der Nießbrauch bürgerlich-rechtlich wirksam in vollem Umfang mit Besitz- und Verwaltungsbefugnis eingeräumt wird, kommen insoweit nur Inhaberpapiere für eine Nießbrauchbestellung bzw. für eine Einbringung in das Familiengut in Betracht, da bei einer Namensaktie nur dem im Aktienbuch der Ge-

1) BStBl 1968 II 260

2) vgl. S.22

3) BStBl 1968 II 260

sellschaft eingetragenen Aktionär Rechte gegenüber der Gesellschaft zustehen (§ 67 Abs.2 AktG).

Die Befugnis der durch die Errichtung eines "patrimonio familiare" begünstigten Familie zum Besitz der Papiere ergibt sich aus den gleichen Grundsätzen wie beim Nießbrauch. Die Bestellung des Nießbrauchs an einem Recht erfolgt nach den für die Übertragung des Rechts geltenden Vorschriften (§ 1069 Abs.1 BGB). Für die Übertragung des an den Besitz eines Inhaberpapiers geknüpften Rechts sind die sachenrechtlichen Grundsätze maßgebend. Neben der Einigung, daß dem Nießbraucher das Recht zusteht, die Nutzungen zu ziehen, gehört zur bürgerlich-rechtlich wirksamen Nießbrauchbestellung grundsätzlich die Übergabe des Inhaberpapiers und der Zins-, Renten- oder Gewinnanteilscheine. Ist ein Inhaberpapier Gegenstand des Nießbrauchs, so steht nach § 1081 BGB der Besitz des Papiers und des zu dem Papier gehörenden Erneuerungsscheins dem Nießbraucher und dem Eigentümer gemeinschaftlich zu. Der Besitz der zu dem Papier gehörenden Zins-, Renten- und Gewinnanteilscheine steht dem Nießbraucher zu. Zur Bestellung des Nießbrauchs genügt an Stelle der Übergabe des Papiers die Einräumung des Mitbesitzes. Mittelbarer Besitz genügt.¹⁾ Erwerb und Verlust des Mitbesitzes richten sich nach den allgemeinen Regeln²⁾.

Befinden sich die Wertpapiere in Bankverwahrung, so ist der Eigentümer mittelbarer Besitzer. Werden Wertpapiere in Sammelverwahrung gegeben, so entsteht beim Sammelverwahrer für die Eigentümer Mit-eigentum nach Bruchteilen an den zum Sammelbestand des Verwahrers gehörenden Wertpapieren derselben Art (§6 Abs.1 DepotG). Alleiniger unmittelbarer Besitzer ist der Sammelverwahrer; die Depotkunden sind mittelbare Besitzer (§ 868 BGB). Als Eigentümer sammelverwahrter Wertpapiere können die Eltern an ihrem Sammeldepotanteil den Kindern einen Nießbrauch bestellen. Der Nießbrauch kann auch an einer durch Stückzahl oder Nennbetrag bestimmten Menge hinterlegter Wertpapiere der gleichen Art bestellt werden. Da die Eltern mittelbare Besitzer sind, richtet sich die Besitzeinräumung zugunsten der Kinder auf mittelbaren Mitbesitz.

Befinden sich die Wertpapiere nicht oder - nach Herausgabe - nicht

1) Staudinger-Spreng, aaO, 11.Aufl. gemeinsame Vorbemerkung zu §§ 1081, 1082 Anm.2. b) = RN 2

2) Staudinger-Kober-Seufert, aaO, 11.Aufl. § 866 RN 5

mehr in Bankverwahrung, so ist grundsätzlich an den Papieren und Erneuerungsscheinen gemeinschaftlicher unmittelbarer Mitbesitz (z.B. unter gemeinschaftlichem Verschluß) zu begründen. Die Zins-, Renten- oder Gewinnanteilscheine sind in unmittelbaren Alleinbesitz des Nießbrauchers zu übergeben. Wenn sich die Papiere in Bankverwahrung befinden oder dort verbleiben sollen, räumt in der Regel der Nießbrauchbesteller den mittelbaren gleichstufigen Mitbesitz ein; er wird durch Vermerk auf dem Depotkonto verwirklicht ¹⁾.

Bei Vereinbarung des Familienguts müßte der Bank Mitteilung darüber gemacht werden, daß künftig über die Papiere nur bei Eintritt der vom Gesetz (Cc) bestimmten Bedingungen verfügt werden darf.

Somit kann festgestellt werden, daß aufgrund der Rechtswirkungen das "patrimonio familiare" einkommensteuerlich wie ein Nießbrauch zu behandeln ist. Dies ist umsomehr geboten, als die Auflösungsgründe dieses Güterstandes der Disposition der Beteiligten und damit einer möglichen Manipulation entzogen sind.

IV. Schlußbemerkung

Durch Vereinbarung des Familienguts kann für eine begüterte Familie folgendes erreicht werden:

Einmal wird langfristig sichergestellt, daß nur die Ertragnisse von Grundstücken und Wertpapieren, nicht aber die Substanz dieser Vermögensgegenstände verbraucht werden darf, und daß aus diesen Mitteln der Unterhalt der begünstigten Familie sichergestellt werden kann; zum anderen ändern sich die Eigentumsverhältnisse an den eingebrachten Gegenständen nicht, d.h. der Gebende behält sein Eigentum. Als steuerliche Folge der Vereinbarung eines "patrimonio familiare" ergibt sich eine Minderung der Einkommensteuer bei denjenigen, die die Gegenstände einbringen, weil sie die Nutzungen, die den Begünstigten zustehen, nicht mehr zu versteuern haben. Einkommensteuerlich werden die Ertragnisse bei dem Mann und u.U. bei der Frau der durch den Güterstand begünstigten Familie erfaßt, da ihnen die Besitz- und Verwaltungsbefugnisse zustehen.

1) vgl. Staudinger-Spreng, aaO, 11.Aufl., § 1069 Anm.1. h)

D. Die einkommensteuerlichen Auswirkungen der "dos"

I. Die Rechtswirkungen des Dotalvermögens

Im Gegensatz zum "patrimonio familiare" wird in Italien ein Dotalvermögen häufiger vereinbart ¹⁾.

Die "dos" umfaßt solche Gegenstände, die dem Mann entweder von der Frau oder von einem Dritten für die Frau ²⁾ übertragen werden, damit er die finanziellen Lasten der Familie bestreiten kann (Art.177 Cc). Der Ehemann kann Inhaber aller Gegenstände mit Ausnahme der Grundstücke werden (Art.182 Abs.2 Cc). Die Gegenstände können aber auch im Eigentum der Frau verbleiben ³⁾. In jedem Falle darf der Ehemann nicht über die Gegenstände verfügen (Art.187 Cc). Das Recht zur Verwaltung und zur Fruchtziehung steht ihm hingegen grundsätzlich immer zu (Art.184 Cc); er kann der Frau aber die Verwaltung freiwillig überlassen. Nur unter den Voraussetzungen des Art.185 Cc kann das Gericht der Frau die Verwaltungsbefugnis einräumen. ⁴⁾ Unabhängig von den Eigentumsverhältnissen an den Gegenständen obliegt dem Mann die Verpflichtung, notwendige Verwendungen auf die Gegenstände aus eigenen Mitteln zu bezahlen ⁵⁾.

Unzulässig ist eine Nießbrauchbestellung zugunsten der Ehefrau an Gegenständen des Dotalvermögens, da dann der Mann nicht die Zweckbestimmung der "dos" - die Bestreitung des Familienunterhalts - verwirklichen kann ⁶⁾.

Die Veräußerung der "dos" ist erschwert: Art.187 Cc setzt sowohl die Zustimmung beider Ehegatten als auch die des Gerichts voraus, wobei das Gericht "nur in Notfällen und in Fällen der eindeutigen Zweckmäßigkeit" die Ermächtigung zur Veräußerung geben darf; es kann aber nicht die fehlende Zustimmung eines Ehegatten ersetzen ⁷⁾.

Die Eigentumsverhältnisse an den Gegenständen sind irrelevant. Die Gläubiger der Ehegatten können die Zwangsvollstreckung lediglich in die Früchte, nicht aber in das Vermögen selbst betreiben (Art.188 Cc).

1) vgl. Tedeschi, aaO, S.92 ff; Grunski/Wuppermann, aaO, S.66

2) der Ehemann darf der Frau nichts schenken, vgl. S.12 FN 1

3) zum Umfang des Dotalvermögens, vgl.Grunski/Wuppermann, aaO,S.66 f

4) vgl. Tedeschi, aaO, S.152 f

5) Grunski/Wuppermann, aaO, S.67

6) vgl. Grunski/Wuppermann, aaO, S.67 m.w.N.

7) vgl. Grunski/Wuppermann, aaO, S.68

II. Ertragssteuerliche Wertung

Die Frage, wem die aus dem Totalvermögen zufließenden Einkünfte zuzurechnen sind, ist aufgrund der zivilrechtlichen Rechtswirkungen einfach zu beantworten.

Das Recht zur Fruchtziehung steht immer nur dem Mann originär zu, auch wenn die Gegenstände nicht ihm, sondern ausschließlich seiner Frau gehören. Die der Frau aufgrund ihres Eigentums zukommenden Rechte sind für die Zeit des Bestehens des Totalvermögens quasi ausgesetzt und rechtlich dem Mann zugewiesen. Dem Mann kommt aber nicht die Position eines Treuhänders zu, da keine fiduziarische Übertragung der Gegenstände und somit auch keine Bindung im Innenverhältnis vorliegt ¹⁾. Der Zweck, warum das Gesetz dem Mann die Erträge aus der "dos" bzw. die Gegenstände selbst zuweist, ist nur darin zu sehen, "dem Mann beim Unterhalt der Familie dadurch zu helfen, daß er ... in den Genuß der Früchte kommt" ²⁾. Dieses originäre Recht auf die Nutzungen steht ihm selbst dann zu, wenn er seiner Aufgabe, das Gut zu verwalten, nicht nachkommen kann. Das Gericht kann zwar in diesem Falle der Frau die Befugnis zur Verwaltung übertragen (Art.185 Cc), sie erwirbt aber damit keine eigenen Rechte ³⁾.

Wirtschaftliches Eigentum in dem Sinne, daß er mit den Gegenständen wie ein Eigentümer schalten und walten kann, scheidet wegen der fehlenden Verfügungsbefugnis aus ⁴⁾.

Somit muß auch hier - wie beim "patrimonio familiare" - auf die Grundsätze der einkommensteuerlichen Behandlung des Nießbrauchs zurückgegriffen werden. Aufgrund der gesetzlichen, nicht disponiblen Regelung verliert die Frau zur Fruchtziehung an ihren Gegenständen. Neben diesem Recht erwirbt der Mann durch die Vereinbarung der "dos" die Besitz- und Verwaltungsbefugnis über diese Gegenstände auf unbestimmte Dauer, nämlich bis zur Beendigung der Ehe ⁵⁾. Mithin sind also die Einkünfte aus dem Totalvermögen immer dem Ehemann zuzurechnen.

1) zum Begriff der Treuhänderschaft vgl. S.143

2) Grunski/Wuppermann, aaO, S.67

3) vgl. Tedeschi, aaO, S.152 f

4) zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums vgl. S.166 ff

5) vgl. S.177 ff

3. Abschnitt

Die Auswirkungen der Güterstände auf die Anerkennung von Vereinbarungen, insbesondere von Arbeitsverträgen zwischen Ehegatten und auf die bilanzmäßige Behandlung von Wirtschaftsgütern

A. Vorbemerkung

Bisher wurden nur die einkommensteuerlichen Auswirkungen untersucht, die unmittelbar aus der Vereinbarung eines Güterstandes resultieren. Der in diesem Abschnitt behandelten Problematik kommt in der Praxis eine ungleich höhere Bedeutung zu. Es geht zunächst um die Frage, ob Ehegatten allein aufgrund ihrer güterrechtlichen Verhältnisse gehindert sein können, steuerlich anzuerkennende Verträge zu schließen. Ferner gilt es noch die bilanzmäßige Behandlung von Wirtschaftsgütern, die im Eigentum des Nichtunternehmer-Ehegatten stehen, die aber von dem Unternehmer-Ehegatten für betriebliche Zwecke genutzt werden.

Zum ersten Komplex sei schon an dieser Stelle darauf hingewiesen, daß der Bundesfinanzhof in seinem Urteil v.1.III.1966 ¹⁾ zu dem Ergebnis kommt, daß das an die mitarbeitende Frau gezahlte Gehalt als Gewinnanteil im Sinne des § 15 Nr.2 EStG zu behandeln sei, falls sich der Gewerbebetrieb im Gesamtgut befindet. Ob bürgerlich-rechtlich überhaupt ein Arbeitsvertrag zwischen Ehegatten bei vereinbarter Gütergemeinschaft geschlossen werden kann, läßt das höchste Finanzgericht offen.

Um die Konsequenzen dieser Rechtsprechung zu verdeutlichen, sollen eingangs die Unterschiede in den steuerlichen Auswirkungen bei gesellschaftsvertraglichen und arbeitsvertraglichen Vereinbarungen durch ein Beispiel belegt werden.

1) BStBl 1966 III 277; vgl. S.135 FN 5

B. Vergleich der steuerlichen Auswirkungen von gesellschaftsvertraglichen und arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zwischen Ehegatten

I. Sachverhalt

Ein Unternehmer, der zwei eheliche Kinder unter 18 Jahren hat, erwirtschaftete in seinem Einzelunternehmen im Durchschnitt der letzten Jahre 55.000,-- DM Gewinn. Seine Ehefrau hilft bereits ganztägig im Unternehmen mit, ohne bisher dafür eine Vergütung zu erhalten. Seine Sonderausgaben sollen im Jahr ungefähr 6.000,-- DM betragen.

Er steht vor der Entscheidung, ob er mit seiner Ehefrau zusammen eine Personengesellschaft gründen soll (30% Gewinnbeteiligung für die Ehefrau) oder ob sie aufgrund eines Arbeitsvertrages für das Unternehmen tätig werden soll (vorgesehenes Jahresgehalt 12.000,-- DM) ¹⁾.

II. Einkommensteuerbelastung ohne Ehegatten-Verträge

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	55.000 DM
./. Sonderausgaben	6.000 DM
Einkommen	49.000 DM
./. Kinderfreibeträge	2.880 DM
zu versteuernder Einkommensbetrag	46.120 DM
Davon Einkommensteuer laut Splittingtabelle	11.044 DM
+ 10% Kirchensteuer ²⁾	1.104 DM
	<u>12.148 DM</u>

1) das Beispiel ist von Jahrmarkt, Steuervorteile, S.22 ff entnommen; vgl. hierzu auch: Bichel, aaO; Herber in StWK Gr.4 S.1771 ff

2) Ergänzungsabgabe und Stabilitätzuschlag werden aus Vereinfachungsgründen nicht angesetzt.

III. Gewerbesteuerbelastung ohne Ehegatten-Verträge

Gewinn aus Gewerbebetrieb	55.000 DM
+ Hinzurechnungen	2.500 DM
	57.500 DM
./. Kürzungen	1.000 DM
Gewerbeertrag	56.500 DM
Meßbetrag nach dem Gewerbeertrag	2.225 DM
Meßbetrag nach dem Gewerbekapital (angenommen)	300 DM
Einheitlicher Meßbetrag	2.525 DM
Hebesatz (= 300%) = Jahresbelastung	<u>7.575 DM</u>

IV. Jährliche Einkommen- und Gewerbesteuerbelastung ohne Ehegatten-Verträge

Einkommen- und Kirchensteuer	12.148 DM
Gewerbesteuer	7.575 DM
	<u>19.723 DM</u>

V. Einkommensteuerbelastung bei Arbeitsvertrag mit Ehefrau

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: bisher	55.000 DM	
./. Bruttogehalt	12.000 DM	43.000 DM
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
Bruttogehalt	12.000 DM	
./. Werbungskostenpauschbetrag	564 DM	
	11.436 DM	
./. Arbeitnehmerfreibetrag	240 DM	
	11.196 DM	
./. Weihnachtsfreibetrag	100 DM	11.096 DM
Gesamtbetrag der Einkünfte		54.096 DM
./. Sonderausgaben		<u>6.000 DM</u>

.../...

Einkommen	48.096 DM
./. Kinderfreibetrag	2.880 DM
zu versteuernder Einkommensbetrag	45.216 DM
Einkommensteuer laut Splittingtabelle	10.716 DM
+ 10% Kirchensteuer (aufgerundet)	1.072 DM
Jahresbelastung	<u>11.788 DM</u>

VI. Gewerbesteuerbelastung bei Arbeitsvertrag mit Ehefrau

Gewinn aus Gewerbebetrieb	
(55.000 ./ 12.000) =	43.000 DM
+ Hinzurechnung	2.500 DM
	45.500 DM
./. Kürzungen	1.000 DM
Gewerbeertrag	44.500 DM

Meßbetrag nach dem Gewerbeertrag	1.625 DM
Meßbetrag nach dem Gewerbekapital	300 DM
Einheitlicher Meßbetrag	1.925 DM
Hebesatz (= 300%) = Jahresbelastung	<u>5.775 DM</u>

VII. Jährliche Einkommen- und Gewerbesteuerbelastung bei Arbeitsvertrag mit Ehefrau

Einkommen- und Kirchensteuer	11.788 DM
Gewerbesteuer	5.775 DM
	<u>17.563 DM</u>

VIII. Steuerbelastung bei Gesellschaftsvertrag mit Ehefrau

Schließen die Ehegatten einen Gesellschaftsvertrag, dann ist - bei Zusammenveranlagung - die Gesamtbelastung an Einkommen- und

.../...

Gewerbsteuer genauso hoch wie ohne Gesellschaftsvertrag, da sämtliche Einkünfte beider Ehegatten zusammengerechnet werden. Lediglich bei getrennter Veranlagung können sich ertragsteuerliche Vorteile aus der Vereinbarung eines Gesellschaftsvertrages ergeben. Da für die Ehegatten regelmäßig die Zusammenveranlagung günstiger sein wird, bleibt es somit bei einer steuerlichen Belastung von 19.723,-- DM ¹⁾.

IX. Belastungsvergleich

Durch Abschluß eines wirksamen und auch tatsächlich durchgeführten Arbeitsvertrages mit der Ehefrau ²⁾ kann sich folgende Steuerminderung ergeben, wenn für die Zukunft etwa gleiche Verhältnisse unterstellt werden:

Einkommen- und Gewerbesteuerbelastung ohne Vertragsabschluß (Nr. IV.)	19.723 DM
Einkommen- und Gewerbesteuerbelastung bei Abschluß eines Ehegatten-Arbeitsvertrages (Nr. VII.)	17.563 DM
Minderung der jährlichen Steuerbelastung	<u>2.160 DM</u>

X. Weitere steuerliche Vorteile durch Ehegatten-Arbeitsverträge

Neben dem Abzug des Werbungskostenpauschbetrages von 564,-- DM (§ 9a Nr.1 EStG), des Arbeitnehmerfreibetrages von 240,-- DM (§ 19 Abs.2 EStG), des Weihnachtsfreibetrages von 100,-- DM (§ 3 Nr.17 EStG) und des Sonderausgabenfreibetrages von 936,-- DM (§ 10 c Nr.1 EStG) von den Lohn- bzw. Gehaltsbezügen, bestehen noch weitere steuerliche Vorteile, durch die der Gesamtbetrag der Einkünfte vermindert und damit die Einkommensteuerprogression der Ehegatten gemindert werden kann.

1) Darüberhinaus entstehen jedoch bei Abschluß des Gesellschaftsvertrages weitere Steuerbelastungen, vgl. hierzu Jahrmarkt, Steuervorteile S.25

2) vgl. S.28 ff

So können heute Sonderzuwendungen gemäß § 3 Nr.15 EStG bei anzu-erkennenden Ehegatten-Arbeitsverhältnissen berücksichtigt werden. Heirats- und Geburtsbeihilfen, die vom Arbeitgeber bezahlt werden, sind für jeden in einem Arbeitsverhältnis stehenden Ehegatten bis zu einem Betrag von 700,-- DM bzw. 500,-- DM steuerfrei ¹⁾. Bei Mehrlingsgeburten ist die Geburtsbeihilfe steuerfrei, wenn nicht mehr als 500,-- DM je Kind gewährt werden ²⁾. Zugewendet werden dürfen auch Sachwerte ³⁾.

Dem Ehegatten als Arbeitgeber war es bisher verwehrt, Geburtsbeihilfen, Stillgelder oder Beihilfen für Notstände als abzugsfähige Betriebsausgaben geltend zu machen ⁴⁾ und somit seinen Gewerbeertrag durch Zahlung an seinen Ehegatten zu vermindern. Nach dem Schreiben des Bundesministers für Finanzen v.11.III.1971 ⁵⁾ ergibt sich für diese und ähnliche Sonderzuwendungen aus dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts v.22.VII.1970 ⁶⁾ zur Anerkennung von Pensionsrückstellungen bei Arbeitnehmerehegatten, daß an der bisherigen Verwaltungspraxis insoweit nicht mehr festgehalten werden könne, als darin die Berücksichtigung von Sonderzuwendungen an Arbeitnehmer-Ehegatten grundsätzlich ausgeschlossen ist ⁷⁾; eine Rechtsansicht, die schon 1967 das Finanzgericht Münster ⁸⁾ vertreten hat, falls Geburtsbeihilfen etc. auch anderen Arbeitnehmern im Betrieb des Ehegatten-Arbeitgebers gewährt worden sind ⁹⁾.

Unter den Voraussetzungen des § 33 a Abs.3 EStG kann ein Freibetrag für die Beschäftigung einer Hausangestellten in Anspruch genommen werden. Wird die Hausangestellte verpflichtet, um der Ehefrau die Mitarbeit im Betrieb zu ermöglichen, kann der Mann diese Aufwendungen unter der Voraussetzung als Betriebsausgaben absetzen,

1) vgl. Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO, § 26 b Anm.2. b)

2) LStR 1972 Abschnitt 106 Abs.2

3) Hoffmann, Steuervorteile RN 76

4) vgl. BFH v.28.XI.1968, BStBl 1969 II 161 (163); Hoffmann, Steuervorteile, RN 77

5) IV B/6 - S 2333 - 8/71

6) BStBl 1970 I 652

7) vgl. LStR 1972 Abschnitt 50 Abs.4

8) Urteil v.13.VII.1967, EFG 1967, 550

9) vgl. hierzu ausführlich: Söffing in DStZ (A) 1970, 337

daß im Ehegattenarbeitsvertrag vereinbart wurde, daß die von der Frau bezahlten Löhne an die Hausangestellte Teil ihrer Arbeitsvergütung sind ¹⁾.

Ferner kann der Arbeitgeber-Ehegatte dem Arbeitnehmer-Ehegatten nach dem 2. bzw. 3. Vermögensbildungsgesetz ²⁾ vermögenswirksame Leistungen zuwenden, die er als Betriebsausgaben absetzen kann. Die steuerlichen Vorteile haben also beide ³⁾.

Für Kleinbetriebe könnte es vorteilhaft sein, durch Zahlung von Löhnen bzw. Gehältern an den Ehegatten die Buchführungspflichtgrenze von 12.000,-- DM Gewinn aus Gewerbebetrieb zu unterschreiten. Der Gewinn könnte dann nach der weniger schwierigen und aufwendigen Einnahmen-Überschuß-Rechnung gemäß § 4 Abs.3 EStG ermittelt werden ⁴⁾.

Letztlich ermöglicht ein Ehegattenarbeitsvertrag auch noch steuerlich anzuerkennende Maßnahmen der Zukunftssicherung für den Arbeitnehmer-Ehegatten. Bis zum Beschluß des Bundesverfassungsgerichts v.22.VII.1970 ⁵⁾ wurden Rückstellungen für Pensionszusagen an den mitarbeitenden Ehegatten steuerlich nicht anerkannt ⁶⁾. Diese Judikatur der generellen Nichtanerkennung verstößt - so das Bundesverfassungsgericht - gegen Art.6 GG. Der Bundesfinanzhof hat dem in seiner Entscheidung vom 16.XII.1970 ⁷⁾ Rechnung getragen. Als Voraussetzung für die Anerkennung einer Pensionsrückstellung fordert er, daß die Pensionsverpflichtung ernstlich gewollt ist, und daß zumindest gewährleistet erscheint, daß eine solche Vereinbarung auch fremden Arbeitnehmern im gleichen Betrieb zugesagt werden würde. Darüberhinaus muß die Zusage sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach angemessen sein.

Die steuerlichen Vorteile für den Arbeitgeber-Ehegatten liegen darin, daß die aufgewendeten Mittel für die Altersvorsorge des mitarbeitenden Ehegatten seinen Gewinn mindern. Der Arbeitnehmer-Ehegatten wird erst dann zur Einkommensteuer herangezogen, wenn er die Pensionszahlungen erhält ⁸⁾.

1) vgl. Jahrmarkt, Steuervorteile, S.7

2) 2. VermBG i.d.F. v.3.IX.1969, BGBl 1969 I 1563; 3. VermBG i.d.F. v.27.VI.1970, BGBl 1970 I 930

3) vgl. Jahrmarkt, Steuervorteile, S.12

4) vgl. Jahrmarkt, Steuervorteile, S.7

5) BStBl 1970 I 652

6) vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 RN 816 f

7) BStBl 1971 II 178

8) vgl. hierzu: Eisenberg in DStR 1971, 14; Gottschalk in DStZ (A) 1970, 368; Söffing in DStZ (A) 1970, 337

C Die Auswirkungen der auf dem Prinzip der Gütertrennung beruhenden Güterstände auf sonstige Ehegattenverträge

Bürgerlich-rechtlich bestehen keine Zweifel, daß sowohl in Zugewinnsgemeinschaft als auch in Gütertrennung oder im Güterstand der Verwaltung und Nutznießung lebende Ehegatten gemeinsam Rechtsgeschäfte abschließen oder Vereinbarungen untereinander treffen können. Es kommt lediglich auf ihren rechtsgeschäftlichen Willen an. "Der Gesetzgeber kann und will das nicht ausschließen" ¹⁾.

Auch aus einkommensteuerlicher Sicht werden keine Bedenken gegen eine Anerkennung solcher Vereinbarungen geäußert ²⁾. Entscheidend ist nur, ob die Vereinbarungen den Maßstäben für eine Anerkennung genügen, nämlich ob sie ernsthaft vereinbart und tatsächlich auch durchgeführt werden ³⁾. Durch die diesen Güterständen wesenseigene Trennung der beiderseitigen Vermögen erfolgt die Zurechnung der Einkünfte immer getrennt, ohne daß es auf die Grundsätze der Individualbesteuerung ankäme ⁴⁾.

Ein konkludent geschlossenes Gesellschaftsverhältnis mit der Folge einer anteiligen Zurechnung hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil v. 10. V. 1960 ⁵⁾ angenommen. Hier heißt es:

"Wenn in Gütertrennung lebende Ehegatten unter Einsetzung ihres beiderseitigen erheblichen Vermögens gemeinsam einen landwirtschaftlichen Betrieb erwerben, gemeinsam als Eigentümer im Grundbuch und in der Höferolle eingetragen werden und beide in angemessenem Rahmen in dem landwirtschaftlichen Betrieb mitarbeiten, so kann in der Regel angenommen werden, daß zwischen ihnen eine Gemeinschaft zur Nutzung des landwirtschaftlichen Vermögens besteht. In diesem Fall ist jedem Ehegatten ein angemessener Teil des landwirtschaftlichen Gewinns zuzurechnen, auch wenn besondere Vereinbarungen über eine Betriebsgemeinschaft und die Verteilung der Einkünfte fehlen."

Die gleichen Grundsätze wird man auch bei gewerblichen Betrieben anwenden müssen ⁶⁾.

1) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1363 Anm. 4

2) vgl. Bieler in NWB Fach 3 S. 2639 f; Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (367 f); Henninger in StWK Gr. 4 S. 507 (516); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm. 7; Jahrmarkt, Steuervorteile, S. 8; Littmann, Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 RN 812 ff und § 26 a RN 7 ff; Siebert in StbJb 1958/59 S. 209 (228 ff); Vogel in StWK Gr. 4 S. 745 (747 f)

3) vgl. S. 28 ff

4) vgl. S. 35 ff und S. 52 ff

5) BStBl 1960 III 326

6) so Vogel in StWK Gr. 4 S. 745 (748); dieser Fall ist aber von der Rechtsprechung noch nicht entschieden worden

Besteht zwischen den Ehegatten aber keine Mitunternehmerschaft, so ist grundsätzlich der Weg für die Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen mit den sich daraus ergebenden steuerlichen Vorteilen frei.

D. Die Auswirkungen der auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterstände auf sonstige Ehegatten-Verträge

I. Allgemeines

Keine Probleme hinsichtlich der Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen ergeben sich dann, falls der Betrieb zum Vorbehaltsgut eines Ehegatten gehört. Der Arbeitgeber-Ehegatte ist in diesem Falle alleiniger Eigentümer der Produktionsmittel; der Arbeitnehmer-Ehegatte ist am Betriebsvermögen nicht beteiligt und bezieht dementsprechend auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb ¹⁾. Für die steuerliche Anerkennung von Arbeitsverträgen müssen daher nur die gleichen, allgemeinen Voraussetzungen vorliegen wie bei Ehegatten-Arbeitsverträgen von in Gütertrennung lebenden Ehegatten ²⁾.

Das gleiche gilt auch bei Arbeitsverträgen mit einer Personengesellschaft, an der der andere Ehegatte beteiligt ist oder die ihm ganz gehört ³⁾. Der Arbeitgeber-Ehegatte bezieht hier Einkünfte aus seinem Sondergut, die ihm allein zugerechnet werden ⁴⁾.

Ferner sind die Fälle unproblematisch, in denen schon durch Abschluß des Ehevertrages eine Mitunternehmerschaft entsteht und beide Ehegatten gewerbliche Einkünfte beziehen, mithin also ein

1) vgl. S.171

2) vgl. Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Felix/Korn in DStZ (A) 1969, 183 (189); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.18 c; Kayser/Seithel in RWP 14 StR (D) II B 41/63; Schmidt in BB 1964, 422 (424)

3) vgl. Birkholz in DStZ (A), 365 (368); Henninger in StWK Gr.4 S.507 (516); Herrmann-Heuer, aaO, § 26 a Anm.18 c; Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 9 b

4) vgl. S.137 ff

Arbeitsvertrag abgeschlossen werden kann ¹⁾.

Bei im Gesamtgut befindlichen Betrieben könnten somit nur Arbeitsverträge in Betracht kommen, falls der Bermögenseinsatz in dem Betrieb eine untergeordnete Rolle spielt und die gewerblichen Gewinne überwiegend auf die persönliche Arbeitsleistung des Unternehmer-ehgatten zurückgehen; desgleichen bei einer freiberuflichen Praxis, deren Betriebsvermögen zum Gesamtgut gehört, und in der ein Ehegatte lediglich eine untergeordnete Tätigkeit ausübt ²⁾.

Da im Einkommensteuerrecht nur zivilrechtlich ernsthaft abgeschlossene Arbeitsverhältnisse anerkannt werden können, geht es in der steuerrechtlichen Literatur primär darum, ob überhaupt in Gütergemeinschaft lebende Ehegatten wegen der Rechtswirkungen des Gesamtguts ernsthafte Arbeitsverträge schließen können.

II. Der Stand der Meinungen

Wie eingangs schon erwähnt, hat der Bundesfinanzhof zu der Frage, ob in Gütergemeinschaft lebende Ehegatten überhaupt ernsthafte Arbeitsverträge abschließen können, nicht Stellung bezogen. In dem zu entscheidenden Fall lag eine Mitunternehmerschaft vor. Von den Finanzgerichten ³⁾ werden überwiegend die Löhne des mitarbeitenden Ehegatten als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gewertet, ohne daß auf die Probleme von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen bei Gütergemeinschaft näher eingegangen wird. Während die Finanzverwaltung diese Auffassung der Judikatur teilt ⁴⁾, begnügt sich ein Teil des Schrifttums nur mit der Wiedergabe ⁵⁾. Für Kayser/Seithel ⁶⁾ ist ein ernsthafter zivilrechtlicher Abschluß

1) vgl. S.121 ff; S.158; S.160

2) vgl. S.123 ff

3) vgl. FG Rheinland-Pfalz v.16.XI.1965, EFG 1966, 122; FG Nürnberg v.14.III.1963, EFG 1963, 408; FG Düsseldorf v.19.IX.1963, EFG 1964, 111

4) vgl. LStR Abschnitt 50 Abs.2; Erlaß des Finanzministers von Baden-Württemberg v.14.I.1965, - S 2123 A - 55/57 - , DStZE 1965, 59

5) Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2641); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (368); Henninger in StWK Gr.4 S.507 (516); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (750)

6) in RWP 14 StR (D) II B 41/63

eines Vertrages - gleich ob Arbeits-, Miet-, Pacht- oder Darlehensvertrages - zwischen Ehegatten nicht möglich, da unter Umständen die Leistung, immer aber die Gegenleistung aus dem Gesamtgut stammt und auch wieder in diese Gütermasse zurückfließt, und somit gar keine finanziellen Auswirkungen des Vertragsabschlusses entstehen könnten ¹⁾.

Während Schmidt ²⁾ die Frage der Anerkennung offen läßt, sprechen sich Herrmann-Heuer ³⁾, Priese ⁴⁾, Grass ⁵⁾ und Siebert ⁶⁾ für eine Anerkennung aus. Auf die Argumentation von Kayser und Seithel aber gehen sie nicht ein. Auch Felix/Korn ⁷⁾ übergehen die Rechtswirkungen der Gütergemeinschaft, weisen aber darauf hin, daß "die Bedeutung des Arbeitsverhältnisses sich nicht in der finanziellen Auswirkung erschöpft". Durch den Abschluß eines Arbeitsvertrages entstünden Gehorsamspflichten, Urlaubsansprüche und Wettbewerbsbeschränkungen; es müßten bestimmte Arbeitszeiten eingehalten werden und der Arbeitgeber-Ehegatte könne von seinem Weisungsrecht Gebrauch machen. Wegen dieser "beachtlichen Rechtswirkungen" so Felix und Korn - müsse auch bei vereinbarter Gütergemeinschaft ein Ehegattenarbeitsvertrag anerkannt werden.

III. Stellungnahme

Das Argument von Kayser und Seithel ist für eine Anerkennung von Ehegattenverträgen aus bürgerlich-rechtlicher Sicht relevant, fraglich aber ist, ob diesen Rechtswirkungen auch im Einkommensteuerrecht eine Bedeutung zukommt.

-
- 1) zustimmend: Seithel in RWP 14 StR (D) Eheliches Güterrecht II B 1 Einzelfragen Gütergemeinschaft S.47; nicht recht verständlich Littmann, Einkommensteuerrecht, § 26 a RN 9 b, der ausdrücklich der Auffassung von Seithel beitrifft, aber Lohnzahlungen auch dann als gewerbliche Einkünfte ansieht, falls sie "auf Grund eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitsvertrages" geleistet werden. Seithel hält aber gerade den Vertragsabschluß für unmöglich
 - 2) in BB 1964, 422 (423 f)
 - 3) aaO, § 26 a Anm.7 und Anm.18 c
 - 4) aaO, S.52 f
 - 5) Ehegattenbesteuerung, B 129 ff
 - 6) in StbJb 1958/59 S.209 (228 ff)
 - 7) in DStZ (A) 1969, 183 (188 f)

Das Wesen der Individualbesteuerung besteht darin, daß - unabhängig von privatrechtlichen Rechtswirkungen - sämtliche für die Einkunftserzielung notwendigen Faktoren Beachtung finden. Im Einkommensteuerrecht wird jeder Ehegatte als selbständiger Steuerpflichtiger angesehen. Resultieren die Einkünfte lediglich aus dem Einsatz von Kapital, dann läßt sich ohne Kenntnis der Eigentumsverhältnisse an den Gegenständen nicht feststellen, wem die Einkünfte aus dem Vermögen zustehen. Beruhen aber die Einkünfte auf einer Tätigkeit, dann sind sie bei demjenigen zu erfassen, der die Arbeit leistet. Bei Erwerbseinkünften ist die endgültige bürgerlich-rechtliche Zuordnung unbeachtlich, da ihr das wirtschaftlich entscheidende Kriterium für die Einkunftserzielung, nämlich das höchst persönliche Gut Arbeitsleistung, vorgelagert ist. Nur wer die Arbeit leistet, kann und darf besteuert werden ¹⁾.

Für die Anerkennung von Verträgen zwischen in Gütergemeinschaft lebenden Ehegatten bedeutet dies, daß Miet-, Pacht- und Darlehensverträge nicht begründet werden können, da die im Gesamtgut befindlichen Gegenstände einer gesamthänderischen Bindung unterliegen und das Entgelt auch wieder dem gleichen Vermögensträger, dem Gesamtgut, zufließt. Weder rechtlich noch wirtschaftlich findet also ein Leistungsaustausch zwischen den Ehegatten statt, vielmehr bleiben sowohl die Leistung als auch die Gegenleistung in der gleichen Vermögensmasse ohne daß finanzielle Auswirkungen entstünden, an die die Einkommensteuer anknüpfen könnte.

Etwas anderes könnte aber für Verträge gelten, in denen ein Ehegatte dem anderen seine Arbeitsleistung verspricht.

Der Arbeitgeber-Ehegatte kann an seinen mitarbeitenden Ehegatten ohne dessen Mitwirkung unter den Voraussetzungen des § 1431 BGB bzw § 1456 BGB Gehälter zahlen. Bürgerlich-rechtlich gehört aber das Entgelt wieder zum Gesamtgut. Da der Arbeitnehmer-Ehegatte eine höchst persönliche Leistung erbringt, bestehen Zweifel, ob ein Leistungsaustausch vorliegt. Schließt er einen Arbeitsvertrag mit einem Dritten, dann erhält er zwar auch nicht das Äquivalent für seine Leistung, da der Lohn in das Gesamtgut fällt; er mehrt aber das ihm und seinem Ehegatten gesamthänderisch zustehende Vermögen. Schließt er hingegen einen Arbeitsvertrag mit seinem Ehegatten, dann würde sein aus dem Gesamtgut gezahlter Lohn der Einkommensteuer unterworfen.

1) vgl. S.108 ff

Trotz dieser Rechtswirkungen ist aber nicht einzusehen, warum es einem etwa in einer freiberuflichen Praxis in untergeordneter Stelle mitarbeitenden Ehegatten verwehrt sein soll, einen Arbeitsvertrag mit seinem als Freiberufler tätigen Ehegatten zu schließen. Kayser und Seithel machen die Möglichkeit eines solchen Vertragsabschlusses davon abhängig, daß die Arbeitsvergütung ehevertraglich zum Vorbehaltsgut des mitarbeitenden Ehegatten erklärt wird. Dem kann schon deshalb nicht gefolgt werden, weil der endgültige Verbleib von Arbeitseinkünften für die Einkommensteuer ohne jede Bedeutung ist. Wie Felix und Korn richtig hervorheben, wird ein Arbeitsverhältnis durch das Weisungsrecht des Arbeitgebers gekennzeichnet. Er bestimmt Ort, Art und Dauer der Arbeitsleistung. Sind diese Kriterien erfüllt, dann liegt ein ernsthaftes Arbeitsverhältnis vor, das auch steuerlich anzuerkennen ist.¹⁾ Daß die Leistung des mitarbeitenden Ehegatten aus Mitteln des Gesamtguts "honoriert" wird, ist lediglich für ihn nachteilig, ändert aber nichts an seiner Verpflichtung, die vertraglich bedungene Leistung zu erbringen. Eine Ablehnung von Ehegattenarbeitsverträgen bei Gütergemeinschaft kann nicht auf die in den Vorschriften der §§ 1416 ff BGB normierten Rechtswirkungen gestützt werden. Schließt der Ehegatte mit einem Dritten einen Arbeitsvertrag, dann ist die bürgerlich-rechtliche Zuordnung der Einkünfte zum Gesamtgut auch irrelevant. Die Gültigkeit von Ehegattenarbeitsverträgen könnte deshalb nur aus dem Grund zweifelhaft sein, weil die Einkünfte aus dem Gesamtgut stammen. Rechtliche Gründe, warum ein Unternehmer-Ehegatte seinem mitarbeitenden Ehegatten keine Zuwendungen aus dem Gesamtgut machen dürfte, sind aber nicht ersichtlich. Somit sind auch Ehegattenarbeitsverträge bei Gütergemeinschaft anzuerkennen, wenn sie den allgemeinen Anforderungen genügen²⁾.

E Die bilanzmäßige Behandlung von Wirtschaftsgütern des anderen Ehegatten

Stellt ein Ehegatte Gegenstände seines Vermögens dem anderen Ehe-

1) vgl. Felix in FR 1957, 149 (152); ders. in FR 1957, 486

2) vgl. S.28 ff

gatten zu dessen gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit zu Verfügung, dann werden diese Gegenstände grundsätzlich in der Bilanz des Unternehmer-Ehegatten nicht als Eigenkapital ausgewiesen, es sei denn, er ist wirtschaftlicher Eigentümer nach § 11 Nr.4 StAnpG. Dieser Grundsatz folgt zwingend aus dem Prinzip der Individualbesteuerung. Danach können nur solche Gegenstände zum Betriebsvermögen gehören, die ausschließlich und unmittelbar für Zwecke des Betriebes des Unternehmer-Ehegatten genutzt werden und die ihm als Betriebsinhaber auch zuzurechnen sind ¹⁾.

Für im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft oder der Gütertrennung lebende Ehegatten ergeben sich daher keine rechtlichen Schwierigkeiten bei der Bilanzerstellung ²⁾, da die Vermögensgegenstände entweder dem einen oder dem anderen Ehegatten gehören; liegt wirtschaftliches Eigentum des Unternehmer-Ehegatten vor, so muß eine von der bürgerlich-rechtlichen Zuordnung abweichende Zurechnung der Gegenstände erfolgen. Betreiben beide Ehegatten ein Unternehmen und ist eine Mitunternehmerschaft zwischen den Ehegatten steuerlich anzuerkennen, dann werden die ihnen gehörenden Gegenstände, soweit es sich um notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen handelt, auch bilanziert.

Leben die Ehegatten in einem auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterstand und betreibt ein Ehegatte seine Geschäfte in der Form einer Personengesellschaft, dann kann der andere Ehegatte ihm Gegenstände aus seinem Vorbehaltsgut zur Verfügung stellen. Da hier der Nichtunternehmer-Ehegatte sein Eigentum an den Gegenständen behält, gelten die gleichen Grundsätze wie bei Gütertrennung.

Befindet sich hingegen der Betrieb im Gesamtgut, dann steht das Betriebsvermögen zivilrechtlich beiden Ehegatten gesamthänderisch zu. Da bei Betrieben mit Vermögenseinsatz immer eine Mitunternehmerschaft gegeben ist ³⁾, gehören alle betrieblich genutzten Gegenstände in vollem Umfang zum Betriebsvermögen. Etwas problematisch ist die Bilanzierung von Wirtschaftsgütern, falls ein Betrieb mit unbedeutendem Vermögenseinsatz zum Gesamtgut gehört. Da die Gewinnerzielung nahezu ausschließlich auf der

1) vgl. statt aller: BFH v.29.IX.1968, BStBl 1969 II 233 (234 f); Grass, Ehegattenbesteuerung, B 167 und B 256; Nestle in StW 1972, 81; Priese, aaO, S.53 f

2) zur bilanzmäßigen Behandlung von Ehegattengrundstücken vgl. Nestle in StW 1972, 81 ff

3) vgl. S.121 ff

Leistung eines Ehegatten beruht, scheidet eine Mitunternehmerschaft aus ¹⁾. In diesem Fall müssen die Wirtschaftsgüter als Eigenkapital des Unternehmer-Ehegatten ausgewiesen werden, da er wirtschaftlicher Eigentümer ist. Unabhängig von der Frage, wer das Gesamtgut verwaltet, kann der Unternehmer-Ehegatte sämtliche Rechtsgeschäfte vornehmen, die sein Geschäftsbetrieb mit sich bringt (§§ 1431, 1456 BGB). Nach diesen Vorschriften ist es ihm sogar gestattet, "über Gegenstände des Gesamtguts zu verfügen, die nicht zu seinem Betriebsvermögen gehören" ²⁾. Der andere Ehegatte hat keinen Einfluß darauf, wie der Unternehmer-Ehegatte seinen Betrieb führt und welche Vermögensgegenstände er anschafft oder veräußert. Ferner hat er auch als alleiniger Verwalter des Gesamtguts nie das Recht, einzelnen Rechtsgeschäften zu widersprechen ³⁾. Ihm stehen auch hinsichtlich der unmittelbar zum Betrieb des Unternehmens notwendigen Gegenstände keine Befugnisse zu. Der Unternehmer-Ehegatte hingegen ist Eigenbesitzer der Wirtschaftsgüter und kann mit ihnen nach Belieben verfahren ⁴⁾. Somit sind dem Unternehmer-Ehegatten die Wirtschaftsgüter zuzurechnen.

1) vgl. S.123 ff

2) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1431 Anm.5

3) Erman-Bartholomeyczik, aaO, § 1431 Anm.4

4) zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums vgl. S.166 ff

4. Abschnitt

Kosten der Eheverträge

Sowohl die Kosten für den Abschluß des Ehevertrages als auch die für die Eintragung im Güterrechtsregister können steuerlich nicht abgesetzt werden. Sie gehören zu den Lebenshaltungskosten ¹⁾.

Sinn und Zweck eines Ehevertrages liegen darin, das eheliche Zusammenleben dergestalt zu regeln, daß die güterrechtlichen Rechtswirkungen zwischen den Ehegatten und ihre Beziehungen zu Dritten je nach Ausgestaltung des Vertrages auf Dauer festgelegt sind. Eine Absetzung der durch diese Regelung entstandenen Kosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten wäre dann möglich, wenn man den Ehevertrag (auch) als Vertrag zur Erlangung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen ansehen könnte.

Dies hat aber der Bundesfinanzhof in seinem Urteil v.7.II.1958 ²⁾ verneint. Gegen diesen Spruch des Bundesfinanzhofs könnten sich aber nur deshalb Bedenken ergeben, weil er sich auf die Aufhebung des früheren gesetzlichen Güterstands der ehemännlichen Verwaltung und Nutznießung des eingebrachten Guts der Frau bezog. Durch die Vereinbarung des Güterstands der Gütertrennung wäre die Frau in der Nutzung ihres Vermögens frei und hätte ihr Eigentum dem Nutznießungsrecht ihres Mannes entzogen. Dieses Argument kann aber bestimmt nicht von Ehegatten eingewandt werden, die im heutigen gesetzlichen Güterstand leben, da bei Zugewinnngemeinschaft und Gütertrennung jeder Ehegatte sein Vermögen selbständig nutzt und verwaltet ³⁾.

1) vgl. BFH v.7.II.1958, BStBl 1958 III 165; Bieler in NWB Fach 3 S.2639 (2642); Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (367); Vogel in StWK Gr.4 S.745 (753)

2) BStBl 1958 III 165

3) vgl. Birkholz in DStZ (A) 1967, 365 (367)

2. T e i l

Das eheliche Güterrecht und seine Bedeutung für ein neues Einkommen- steuerrecht

A _ _ _ Vorbemerkung

Welche Bedeutung dem ehelichen Güterrecht auch weiterhin für die Frage der Zurechnung der Einkünfte und für die Anerkennung von sonstigen Verträgen zwischen Ehegatten zukommt, ist abhängig von der Ausgestaltung unseres zukünftigen Einkommensteuerrechts. Derzeit vermag noch niemand einigermaßen zuverlässig vorauszusagen, was von den inzwischen bekanntgewordenen Entwürfen zur Einkommensteuerreform geltendes Recht wird, vor allem, von welchem Zeitpunkt ab ein neues Einkommensteuerecht wirksam und anwendbar sein wird.

In der Regierungserklärung der sozialliberalen Regierungskoalition ist eine umfassende Steuerreform in Aussicht gestellt worden, die am 1.1.1974 in Kraft treten soll. Ob die gesetzgebenden Gremien den vorgesehenen Termin einhalten können, erscheint sehr fraglich.

Die Bundesregierung hat im Jahre 1971 "Eckwerte" und Grundsätze für die Steuerreform festgelegt. Die "Eckwerte", bei denen es sich noch nicht um gesetzgeberische Konzeptionen, sondern lediglich um die Festlegung einer Reihe bedeutsamer Markierungspunkte handelt, sind im Bulletin der Bundesregierung vom 23.VI. 1971 ¹⁾ bekanntgegeben worden.

Neben diesen "Eckwerten" des Bundeskabinetts bestehen noch die Steuerreformvorschläge des DGB und der Steuerreformkommissionen der SPD und FDP; ferner liegt das Gutachten der Steuerreformkommission 1971 vor.

Nach allen Reformplänen ergeben sich für die Bezieher kleinerer und mittlerer Einkommen Entlastungen, während die Bezieher höherer Ein-

1) Nr. 95 S.993 ff

kommen stärker als bisher zur Einkommensteuer herangezogen werden sollen ¹⁾. Für die zuletzt genannte Gruppe von Steuerpflichtigen wird es also in Zukunft stärker denn je darum gehen, durch Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts ihre Steuerlast zumindest etwas zu mildern.

Ob eine Güterstandsvereinbarung hierbei noch von Einfluß sein kann, läßt sich heute nur aufgrund eines Vergleiches der bisher vorgelegten Entwürfe mit dem geltenden Recht vermuten ²⁾.

1) vgl. Kral in Frankfurter Rundschau 1971 Nr.267 S.5

2) die nachfolgende Synopse ist von Kral in Frankfurter Rundschau 1971 Nr.267 S.6 entnommen

B. Synopse der Reformpläne

	Geltendes Recht	"Eckwerte der Bundesregierung	SPD-Steuerreformkommission	FDP-Steuerreformkommission	DGB-Steuerreformvorschläge
Einkommen- und Lohnsteuer					
Grundfreibetrag	1680 DM	2040 DM	2040 DM	2040 DM	2400 DM
Steuersatz in Proportionalzone	19 v.H. auf Einkommen von 1680 bis 8000 DM (Verheiratete 3360 bis 16000 DM)	20 v.H. auf Einkommen von 2040 bis 12000 DM (Verheiratete 4080 bis 24000 DM)	20 v.H. auf Einkommen von 2040 bis 12000 DM (Verheiratete 4080 bis 24000 DM)	20 v.H. auf Einkommen von 2040 bis 12000 DM (Verheiratete 4080 bis 24000)	keine Proportionalzone, sondern durchgehend progressiver Tarif mit Anfangssteuersatz von 16 v.H. bei Einkommen von 2400 DM (Verheiratete 4800 DM) und Spitzensteuersatz von 60 v.H. bei DM 130000 (Verheiratete 260000 DM), wobei sich bei Verheirateten die Einkommensteuerschuld um den Splittingvorteil von 5000 bis 6000 DM ermäßigt
Spitzensteuersatz am Schluß der Progressionszone	53 v.H. auf Einkommen von mehr als 110000 DM (Verheiratete 220000 DM)	56 v.H. auf Einkommen von mehr als 130000 DM (Verheiratete 260000 DM)	56 v.H. auf Einkommen von mehr als 130000 DM (Verheiratete 260000 DM), wobei sich bei Verheirateten die Steuerschuld um den Splittingvorteil von 5000 DM ermäßigt	55 v.H. auf Einkommen von mehr als 125000 DM (Verheiratete 250000 DM)	
Ergänzungsabgabe	maximal 3 v.H. der Einkommensteuer ab zu versteuernden Einkommen von 16020 DM (Verheiratete 32040 DM)	entfällt	entfällt	entfällt	bleibt grundsätzlich erhalten
Ehegattenbesteuerung	Zusammenveranlagung der nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten im begünstigenden Splittingverfahren; höchster Splittingvorteil 11281 DM bei 220000 DM Einkommen der Ehegatten	wie bisher, höchster Splittingvorteil knapp über 12000 DM bei 260000 DM Einkommen der Ehegatten	Splitting-Vorteil wird wie bisher Ehegatten bis 40000 DM voll gewährt, danach kontinuierlich verringert und ab Einkommen von 80000 DM auf 5000 DM begrenzt	wie bisher	bleibt erhalten, wird jedoch auf bestimmten Einkommenshöchstbetrag begrenzt; Splittingvorteil soll 5000 bis 6000 DM nicht übersteigen
Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrag	Arbeitnehmerfreibetrag 240 DM, Weihnachtsfreibetrag 100 DM, werden von den Einkünften abgezogen	Arbeitnehmerfreibetrag 480 DM, wird mit 20 v.H. von der Steuerschuld abgezogen; keine Angaben zum Weihnachtsfreibetrag	Arbeitnehmerfreibetrag 480 DM und Weihnachtsfreibetrag 120 DM, werden mit 20 v.H. von der Steuerschuld abgezogen	Arbeitnehmerfreibetrag 480 DM und Weihnachtsfreibetrag 100 DM, werden von den Einkünften abgezogen	Arbeitnehmerfreibetrag 480 DM, Weihnachtsfreibetrag 120 DM, werden 16 v.H. (kein endgültiger Satz) von der Steuerschuld abgezogen
Aufwendungen zur Lebens- und Altersvorsorge inklusive Bausparverträge	Abzug von den Einkünften bis zum Höchstbetrag von 1100 DM (Verheiratete 2200 DM); Erhöhung von 500 DM je Kind	Abzug mit 20 v.H. von der Steuerschuld bis zum Höchstbetrag von 3600 DM (Verheiratete 7200 DM); Erhöhung um 600 DM je Kind	Abzug mit 20 v.H. von der Steuerschuld bis zum Höchstbetrag von 3000 DM (Verheiratete 6000 DM); Erhöhung um 600 DM je Kind - kein Abzug der Bausparverträge, der Versicherungsbeiträge nur, wenn sie nicht zur Kapitalansammlung führen	Abzug mit 20 v.H. von der Steuerschuld bis zum Höchstbetrag von 4000 DM (Verheiratete 8000 DM); Erhöhung um 600 DM je Kind	Abzug mit 16 v.H. von der Steuerschuld bis zum Höchstbetrag von 4000 DM (Verheiratete 8000 DM) Erhöhung um 600 DM je Kind

C Die Bedeutung des Güterrechts für die in den Reformplänen gemachten Neuerungen

Wie die Synopse zeigt, sind grundlegende Veränderungen der Einkommensbesteuerung nicht zu erwarten. Auch eine zukünftige Familienbesteuerung wird auf dem Prinzip der Individualbesteuerung basieren.¹⁾

Sieht man einmal von der Neuerung beim Sonderausgabenabzug ab, wonach nicht mehr an die Bemessungsgrundlage, sondern an die Steuerschuld angeknüpft werden soll²⁾, so bleibt als systematisches Novum nur der Vorschlag der SPD und des DGB, das Splitting zu limitieren.

Der Streit, ob das unbegrenzte Splitting verfassungswidrig ist oder ob ein "veredeltes" Splitting zu nicht tragbaren Ergebnissen führt, mag hier dahinstehen³⁾. Wird ein limitiertes Splitting eingeführt, dann werden sich die auf dem Prinzip der Gütergemeinschaft beruhenden Güterstände einmal mehr als probates Mittel zur Minderung der Einkommensteuerbelastung für Ehegatten erweisen, die hohe Einkünfte aus Vermögen beziehen. Wählen Ehegatten mit solchen "fundierten" Einkünften die getrennte Veranlagung, so haben sie aufgrund der im Einkommensteuerrecht anzuerkennenden Rechtswirkungen der Gütergemeinschaft die gleichen Vorteile wie beim unbegrenzten Splitting: ein Ergebnis, das sicherlich nicht von den Reformern beabsichtigt ist.

Im übrigen ergeben sich keine unmittelbaren Veränderungen im System gegenüber dem geltenden Recht, insbesondere enthalten weder das Gutachten der Steuerreformkommission noch die übrigen Entwürfe eine Stellungnahme zu Verträgen zwischen Ehegatten.

Die im 1. Teil der Dissertation untersuchten einkommensteuerlichen Auswirkungen des ehelichen Güterrechts werden - nach den vorliegenden Entwürfen - somit auch weiterhin zu beachten sein.

1) vgl. Lang, aaO, S.32 f

2) vgl. aber hiergegen Gutachten II RN 16 ff und 422 ff

3) vgl.: Gutachten II RN 565 ff; Wege zu einem zeitgemäßen Steuersystem S.145

L e b e n s l a u f

Ich wurde am 14. Oktober 1946 als Sohn des Kaufmanns Erich Krüger und seiner Ehefrau Gertrude geb. Hertwig in Wiesbaden geboren.

Nach fünfjähriger Grundschulzeit besuchte ich seit 1957 die Oranien-Schule in Wiesbaden, das Internat Dr. Lucius in Echzell (Oberhessen), das Werdenfels Gymnasium in Garmisch-Partenkirchen und wieder die Oranien-Schule in Wiesbaden, wo ich 1966 die Reifeprüfung ablegte.

Anschließend studierte ich Rechtswissenschaft an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz und der Justus Liebig-Universität in Gießen.

Am 25. Juni 1971 bestand ich vor dem Justizprüfungsamt in Frankfurt am Main die erste juristische Staatsprüfung.

Seit September 1971 stehe ich im juristischen Vorbereitungsdienst des Landes Hessen.

Die mündliche Doktorprüfung fand am 24. Juni 1974 statt.

